

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANCÍ

Stanovení daňové povinnosti konkrétního subjektu daně z přidané hodnoty
Determination of the Tax Liability of Selected Subject in the Terms of Value Added Tax

Student: Bc. Štěpánka Lebedová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Karolina Lisztwanová, Ph.D.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra financí

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Štěpánka Lebedová**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **6202T010 Finance**
Téma: **Stanovení daňové povinnosti vybraného subjektu v oblasti daně z
přidané hodnoty**
**Determination of the Tax Liability of Selected Subject in the Terms of
Value Added Tax**

Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Základní principy a pojmy v oblasti daně z přidané hodnoty
 3. Specifikace daňových dopadů u subjektů poskytujících zdravotní péči
 4. Zjištění a stanovení daňové povinnosti vybraného subjektu
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy


Seznam doporučené odborné literatury:

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka a Martina MATĚJKOVÁ. *DPH ve zdravotnictví, školství a sociálních službách*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 153 s. ISBN 978-80-7400-438-4.
KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
PITNER Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2016. 806 s. ISBN 978-80-7554-005-8.

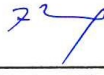
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Karolina Lisztwanová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016
Datum odevzdání: 21.04.2017


Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.
Přílohy č. 1 až 5 jsem převzala.“

V Ostravě dne 20.4.2017



Štěpánka Lebedová

OBSAH:

1.	ÚVOD	6
2.	ZÁKLADNÍ PRINCIPY A POJMY V OBLASTI DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	8
2.1	HISTORIE A VYMEZENÍ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	8
2.2	SAZBY DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE	11
2.3	CELOSTÁTNÍ INKASA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE	12
2.4	HARMONIZACE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ZEMÍCH EVROPSKÉ UNIE.....	14
2.5	PŘEDMĚT DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY A NEGATIVNÍ VYMEZENÍ PŘEDMĚTU DANĚ.....	15
2.6	ZÁKLADNÍ ÚZEMNÍ PŮSOBNOSTI.....	18
2.7	VYBRANÉ ZÁKLADNÍ POJMY	19
2.8	ZÁKLADNÍ VYMEZENÍ DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ	21
2.8.1	<i>Osoba povinná k dani</i>	21
2.8.2	<i>Skupina</i>	23
2.8.3	<i>Plátcí</i>	23
2.8.4	<i>Identifikované osoby</i>	24
2.8.5	<i>Ostatní osoby</i>	25
2.9	MÍSTO PLNĚNÍ.....	26
2.9.1	<i>Stanovení místa plnění při dodání zboží</i>	27
2.9.2	<i>Stanovení místa plnění při zasílání zboží</i>	27
2.9.3	<i>Stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu</i>	30
2.9.4	<i>Stanovení místa plnění při dovozu zboží</i>	30
2.9.5	<i>Stanovení místa plnění při poskytnutí služby</i>	31
2.9.6	<i>Stanovení místa plnění u vybraných služeb</i>	33
2.10	USKUTEČNĚNÍ PLNĚNÍ	35
2.11	DAŇOVÉ DOKLADY	35
2.12	ZÁKLAD DANĚ A VÝPOČET DANĚ	37
2.13	SAZBY DANĚ.....	38
2.14	OSVOBOZENÁ PLNĚNÍ	39
2.14.1	<i>Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně</i>	39
2.14.2	<i>Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně</i>	40
2.15	ODPOČET DANĚ NA VSTUPU	40
2.16	REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	42
3	SPECIFIKACE DAŇOVÝCH DOPADŮ U SUBJEKTŮ POSKYTUJÍCÍCH ZDRAVOTNÍ PÉČI	44
3.1	CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	44
3.2	LEGISLATIVNÍ RÁMEC	45

3.3	PODMÍNKY PRO OSVOBOZENÁ PLNĚNÍ	45
3.3.1	<i>Zdravotní služby a podmínky pro jejich osvobození</i>	45
3.3.2	<i>Nájem nemovitých věcí a podmínky pro jejich osvobození</i>	47
3.4	USKUTEČNĚNÁ PLNĚNÍ V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	48
3.4.1	<i>Zdravotní výkony</i>	48
3.4.1.1	Plnění osvobozená za zdravotní výkony	48
3.4.1.2	Zdanitelná plnění v základní sazbě daně za zdravotní výkony	49
3.4.1.3	Zdanitelná plnění v první snížené sazbě daně za zdravotní výkony	49
3.4.2	<i>Nezdravotní výkony</i>	49
3.4.2.1	Plnění osvobozená za nezdravotní výkony	50
3.4.2.2	Zdanitelná plnění v základní sazba daně ve výši 21 % za nezdravotní výkony	50
3.4.2.3	Zdanitelná plnění v první snížené sazba daně ve výši 15 % za nezdravotní výkony	50
3.4.2.4	Zdanitelná plnění v druhé snížené sazbě daně vy výši 10 % za nezdravotní výkony	50
3.5	PŘIJATÁ PLNĚNÍ V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	50
3.5.1	<i>Uplatnění přijatého plnění s plným nárokem na odpočet daně</i>	51
3.5.2	<i>Uplatnění přijatého plnění bez nároku na odpočet daně</i>	51
3.5.3	<i>Uplatnění přijatého plnění v kráceném odpočtu</i>	51
3.6	REŽIM PŘENESENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI Z POHLEDU VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	51
4.	ZJIŠTĚNÍ A STANOVENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI VYBRANÉHO SUBJEKTU	53
4.1	ZDANITELNÁ PLNĚNÍ V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	53
4.1.1	<i>Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku</i>	54
4.1.2	<i>Pořízení zboží z jiného členského státu</i>	56
4.1.3	<i>Režim přenesení daňové povinnosti na odběratele zboží nebo příjemce služeb</i>	57
4.2	OSTATNÍ PLNĚNÍ V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	59
4.3	DOPLŇUJÍCÍ ÚDAJE V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	59
4.4	NÁROK NA ODPOČET DANĚ V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	59
4.4.1	<i>Neuplatnění nároku na odpočet daně</i>	60
4.4.2	<i>Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců</i>	60
4.4.3	<i>Nárok odpočtu daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13</i>	62
4.4.4	<i>Stanovení odpočtu daně celkem</i>	63
4.4.5	<i>Hodnota pořízeného majetku</i>	64
4.5	KRÁCENÍ NÁROKU NA ODPOČET DANĚ V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	64
4.5.1	<i>Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně</i>	64
4.5.2	<i>Krácení nároku na odpočet daně</i>	66
4.5.3	<i>Vypořádání odpočtu daně</i>	66
4.6	VÝPOČET DANĚ V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	68
4.7	ÚČETNÍ PŘÍPAD SPOJENÝ S DAŇOVÝM PŘIZNÁNÍM V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	69
4.8	KONTROLNÍ HLÁŠENÍ V LÉČEBNÉM ZAŘÍZENÍ	71

4.9	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ	74
5.	ZÁVĚR	78
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	80
	SEZNAM ZKRATEK	82
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	

1. Úvod

Příčina existence daní je úzce spjata s fungováním každého státu. Je to z toho důvodu, že státem jsou vybrané finanční prostředky v podobě daní, poplatků, půjček a darů používány k financování sociální oblasti, infrastruktury, kultury, obrany a zdravotnictví. Nejvýznamnějším veřejným příjmem veřejných rozpočtů jsou právě příjmy plynoucí z výběru daní. Daň je obecně charakterizována jako povinná, nenávratná a zákonem určená platba, která je neúčelová a neekvivalentní a v některých případech i pravidelná. V roce 2016 průměrná složená daňová kvóta pro země OECD činí 36 %. Větší daňová zátěž poplatníků ve srovnání s průměrnou daňovou kvótou pro země OECD je vykazovaná v České republice v celkové výši 42,97 %.

Předmětem řešení této diplomové práce je praktická aplikace základních principů a pojmů v oblasti daně z přidané hodnoty. Cílem diplomové práce je stanovení daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu v rámci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2016.

Diplomová práce je rozdělena kromě úvodu a závěru do tří hlavních částí. První část práce (kapitola 2) je zaměřena na popis základních principů a pojmů v oblasti daně z přidané hodnoty. V úvodu této části práce je popsána technika daně z přidané hodnoty, vůči jiným alternativním daním ze spotřeby. Také výhody a nevýhody spojené se zavedením a provozem výběru daně z přidané hodnoty. Dále jsou objasněny důvody zavedení dvou daňových sazeb. Součástí této kapitoly je rovněž vysvětlení variability mezičtvrtletní absolutní změny inkas daně z přidané hodnoty plynoucí do veřejného rozpočtu pomocí ekonometrického modelu Cochrane-Orcuttovi metody. Poté je popsána harmonizace daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie až do současnosti. Pro uvedení konkrétních pojmů a principů je použit zákon o dani z přidané hodnoty v platném znění. Nejprve je charakterizován předmět daně a jeho negativní vymezení, poté daňové subjekty, místo plnění, den uskutečnění plnění, daňové doklady, základ daně a výpočet daně, platné sazby daně, osvobozená plnění, odpočet daně na vstupu a režim přenesení daňové povinnosti.

Ve druhé části práce (kapitola 3) je charakterizována vybraná společnost, u níž bude provedeno vyčíslení daňové povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty. Tato společnost je měsíční plátce daně z přidané hodnoty. Nejprve je vymezena její ekonomická činnost a přijatá a uskutečněná plnění. Danou společností jsou poskytovány zdravotní služby a nájmy nemovitých věcí, které jsou následně, splní-li podmínky pro osvobozená plnění, od daně na výstupu osvobozeny. Uskutečněná plnění v léčebném zařízení lze dle zákona o zdravotních

službách rozčlenit na zdravotní a nezdravotní výkony. Přijatá plnění v léčebném zařízení jsou plátcem používána výhradně k ekonomické činnosti. Dle použití jsou přijatá plnění rozčleněna na ta, u kterých má plátce nárok na odpočet daně v plné výši, nebo na ta, u kterých si nelze uplatnit žádný odpočet daně nebo si lze uplatnit nárok na odpočet daně pouze v krácené výši.

Poslední třetí část práce (kapitola 4) je věnována sestavení řádného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec roku 2016 v konkrétních podmínkách dané společnosti. Struktura této kapitoly je dána jednotlivými pododdíly daňového přiznání. Společností má povinnost odvést daň na výstupu u zdanitelných plnění. Na rozdíl u plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nevzniká dané společnosti povinnost odvádět žádnou daň na výstupu. Jelikož společností jsou evidovány přijatá plnění, u nichž si lze nárokovat odpočet daně pouze v krácené výši, vzniká společnosti povinnost ke konci kalendářního roku provést tzv. vypořádání odpočtu daně v krácené výši. Výstupem daňového přiznání je vyčíslení daňové povinnosti za zdaňovací období prosinec roku 2016. Společnost má v tomto sledovaném období povinnost také sestavit k daňovému přiznání kontrolní hlášení za stejné zdaňovací období.

2. Základní principy a pojmy v oblasti daně z přidané hodnoty

Nepřímé daně jsou obecně označovány jako daně ze spotřeby. Daň ze spotřeby se platí nepřímo a je obsažena v ceně zboží a služeb. Nepřímá úhrada daně je spojována s poplatníkem (konečným spotřebitelem), který nese daňové břemeno v podobě placení daně ze svého disponibilního důchodu a s plátcem, který je povinen daň spočítat, vybrat a odvést do veřejného rozpočtu. Daň z přidané hodnoty je zařazena mezi všeobecné nepřímé daně ovlivňující všechny statky a služby v ekonomice. Dalšími daněmi nesoucí nepřímou úhradu daně jsou selektivní nepřímé daně v podobě spotřební a energetické daně.

V následující části diplomové práce bude čerpáno zejména z publikací Kubátová (2010), Galočík a Paikert (2016), Hušáková (2012) a Pitner a Benda (2016).

2.1 Historie a vymezení daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je součástí soustavy daní v České republice od začátku roku 1993. Předchůdcem daně z přidané hodnoty byla daň z obratu uplatňována na zboží, nikoliv však na služby. Tato daň z obratu byla uplatňována jako daň z právního převodu zboží a byla ukládána jako určitá procentní část z ceny obratu zboží (Kubátová, 2010). To znamenalo, že ke zdanění zboží docházelo vícekrát podle počtu převodů mezi obchodníky. Jak tvrdí Kubátová (2010), z tohoto důvodu byly sazby daně relativně nízké, protože po kumulaci několika zdanění bylo celkové zatížení vysoké.

Současná daň z přidané hodnoty a tehdejší daň z obratu jsou obecně charakterizovány jako daně z prodeje. Myšlenkou daní z prodeje je postihnout až na vybrané druhy zboží či služeb veškeré nákupy spotřebitelů (neboli všechny prodeje). Daň z prodeje by měla být totiž tvořena procentní částí ceny nakupovaného zboží či služby. Daně z prodeje jsou obecně členěny na jednorázové nebo vícetázové daně. U jednorázových daní se daň uvalí na zboží nebo službu pouze jednou a jsou rozlišovány případy podle toho v jakém stupni zpracování se jednorázové daně platí. Jedná se o jednorázovou daň z maloobchodního obratu, z velkoobchodního obratu a tzv. daň výrobovou. Jak tvrdí Kubátová (2010), u těchto jednorázových daní se základ daně počítá jako hrubý obrat bez odečtení inputů na daném zpracovatelském stupni.

U vícetázových daní jsou daně z prodeje uvalovány na každém stupni zpracování a jsou buď duplicitní nebo neduplicitní. Jak tvrdí Kubátová (2010, s. 223), „Duplicita daně vyplývá ze zdaňování výrobku u každého ze zpracovatelů, kdy zpracovatelé nemohou od daňového základu odečíst hodnotu inputů.“ Z toho vyplývá, že počet duplicit je závislý na

počtu zdaněných zpracovatelů, a protože u jedné komodity nebo u různých druhů komodit může být různý počet duplicit, jeví se tato vlastnost jako hlavní nedostatek. Z tohoto důvodu vznikla daň vícerázová, tzv. daň z přidané hodnoty, u které je ale potlačena duplicita tím způsobem, že inputy se podruhé už nezdaňují a dani podléhá pouze hodnota přidaná zpracováním u daného plátce (Kubátová, 2010).

Tato přidaná hodnota je spojena s přínosem, který subjekt přidává k hodnotě zboží nebo služeb na daném stupni zpracování. To, co subjekt přidává k hodnotě zboží a služeb ekonomicky odpovídá součtu důchodů z použitých faktorů výroby, které jsou představovány nově vynaloženými náklady; například mzdou, ziskem, pojištěním, rentou nebo i úroky. Kubátová (2010) tvrdí, že nejvýznamnější jsou problémy s případnými osvobozeními nebo s různými sazbami na výstupu u jedné firmy, protože je navíc třeba rozdělit komponenty přidané hodnoty podle toho, k jakým výrobkům a službám se vážou.

Přidanou hodnotu (*PH*) lze vyjádřit rozdílem mezi výstupy a vstupy daňového subjektu za určité období následujícím vztahem:

$$PH = \sum output - \sum input, \quad (2.1)$$

kde *output* jsou veškeré výstupy realizované společností za dané období a *input* jsou všechny vstupy vážící se k uskutečňování výstupů.

Pro určení daňové povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty se používá nepřímá nebo přímá rozdílová metoda. Nejprve u nepřímé rozdílové metody lze daňovou povinnost určit rozdílem mezi daní na výstupu z celkových výstupů za určité období a odpočtem daně z celkových vstupů. Vyčíslení daňové povinnosti pomocí nepřímé rozdílové metody (*DPN*) lze podle následujícího vztahu jako:

$$DPN = output \cdot SD - input \cdot SD = \sum DPH_{navýstupu} - \sum DPH_{navstupu}, \quad (2.2)$$

kde *SD* je příslušná sazba daně, $\sum DPH_{navýstupu}$ je celková suma daně na výstupu za zdaňovací období a $\sum DPH_{navstupu}$ je suma odpočtů daně z celkových vstupů.

U přímé rozdílové metody se nejprve vypočítá přidaná hodnota mezi výstupy a vstupy za zdaňovací období a teprve z tohoto rozdílu je určena daňová povinnost. Pomocí přímé rozdílové metody lze vyjádřit daňovou povinnost (*DPP*) za zdaňovací období jako:

$$DPP = (\sum output - \sum input) \cdot SD. \quad (2.3)$$

V současnosti ve všech státech je aplikována nepřímá rozdílová metoda, protože je upřednostňována pro nižší administrativní náročnost.

Daň z přidané hodnoty je v současnosti v jednotlivých státech postupně upřednostňována před daní z obrátu. Je to dáno především tím, že ve světě převažují kladné argumenty pro zavedení daně z přidané hodnoty. Mezi výhody zavedení daně z přidané hodnoty patří především:

- ✓ neutralita,
- ✓ možnost zdanit služby,
- ✓ výhodnost pro mezinárodní obchod,
- ✓ odolnost proti daňovým únikům,
- ✓ spolehlivost výnosů pro stát.

Jak tvrdí Kubátová (2010), daň z přidané hodnoty je neutrálnější vzhledem k volbě spotřebitelů i výrobců, protože konečný podíl daně v ceně zboží nebo služby odpovídá zákonné sazbě a nediskriminuje tedy žádným způsobem komodity s vyšším počtem stupňů zpracování nebo s různými podíly spotřebitelské ceny na ceně velkoobchodní nebo výrobní. Také je daň z přidané hodnoty neutrálnější oproti jiným daním z prodeje, protože technika odstraňuje opětné zdanění inputů. Je ale třeba zdůraznit, že někdy nelze dvojí zdanění inputů odstranit, a to z těch důvodů, že plátcí se nepodaří doložit zdanění na vstupu nebo to zákon v podobě limitovaných položek ukládá, například u reprezentace.

Další výhodou zavedení daně z přidané hodnoty je možnost úspěšněji zdanit služby, u nichž všeobecně existuje větší možnost daňových úniků. Rozšíření daňové základny o služby umožňuje zvýšit daňový výnos, až na výjimky služeb, kdy je obtížné identifikovat přidanou hodnotu, například u primárních finančních služeb.

Výhodnost pro mezinárodní obchod u daně z přidané hodnoty je dána eliminací distorzí. U daně z přidané hodnoty je důležité, že technika daně umožňuje vývoz bez daně, a proto jsou odstraněny distorze v nejvyšší možné míře. Jak tvrdí Kubátová (2010), zavedení daně z přidané hodnoty je nutností pro země, které intenzivně obchodují se zeměmi s touto daní.

Další pozitivní vlastností zavedení daně z přidané hodnoty je odolnost proti daňovým únikům, jelikož tento systém vrácení peněz na základě evidence o dani zaplacené ze vstupů snižuje daňové úniky. Jak tvrdí Kubátová (2010, s. 229), „plátce daně staví do řetězu, v němž má každý zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží“. Plátcí jsou si vědomi, že o jejich vstupech a zdanitelných výstupech existují doklady, které jsou finančním úřadem ověřovány, ale i přesto se ukázalo, že existuje slabá odolnost proti daňovým únikům, kdy například plátcí neoprávněně využívají nárok na odpočet daně.

Nejvýznamnější výhodou pro stát je zavedení daně z přidané hodnoty z důvodu, že touto technikou lze dosáhnout spolehlivě vyšších výnosů. Je to dáno tím, že daň z přidané hodnoty umožňuje uvalit daň i na služby, snižuje distorze a je odolná vůči daňovým unikům.

Na rozdíl od jiných obrátových daní má však daň z přidané hodnoty i své nevýhody. Mezi nevýhody lze zařadit:

- ✓ náročnost přechodu na novou daň,
- ✓ administrativní nákladnost fungování daně,
- ✓ obavy ze zvýšení inflace.

Právě přechod na nový režim daně z přidané hodnoty je administrativně a politicky velice náročný. Jak tvrdí Kubátová (2010), je zapotřebí překonat přirozený odpor veřejnosti k novince, provést registraci subjektů daně a vyškolit je v jejím používání. Mohou nastat i jiné problémy, například technické obtíže v již zakoupených účetních programech při započítávání vstupů.

Další nevýhodou je administrativní nákladnost fungování daně, protože má-li být daň z přidané hodnoty účinná, musí tomu předcházet velmi náročná administrativa jak pro stát, tak i pro plátce.

Hlavní obavou zavedení daně z přidané hodnoty je nebezpečí spojené s možností růstu inflace. Podle výsledků výzkumu nelze jednoznačně vyvodit závěry, které by tento vztah mezi zavedením daně z přidané hodnoty a růstem inflace potvrzovaly. Jak ale tvrdí Kubátová (2010), výzkumy poukazují na fakt, že inflační tlaky ze zavedení daně z přidané hodnoty mohou být vyvolány spíše zvýšením daňového výnosu jejím prostřednictvím než pouhým zavedením této daně z přidané hodnoty.

Síla jednotlivých argumentů ve prospěch a neprospěch zavedení daně z přidané hodnoty se mění stát od státu. Vždy je třeba argumenty pro a proti doplnit o ostatní faktory konkrétní země. V současné době s vývojem elektronických médií ve vyspělých státech není složitost zavedení daně z přidané hodnoty tak důležitá. Naopak v zaostalých státech není vhodné zavést techniku daně z přidané hodnoty z důvodu náročné administrativy.

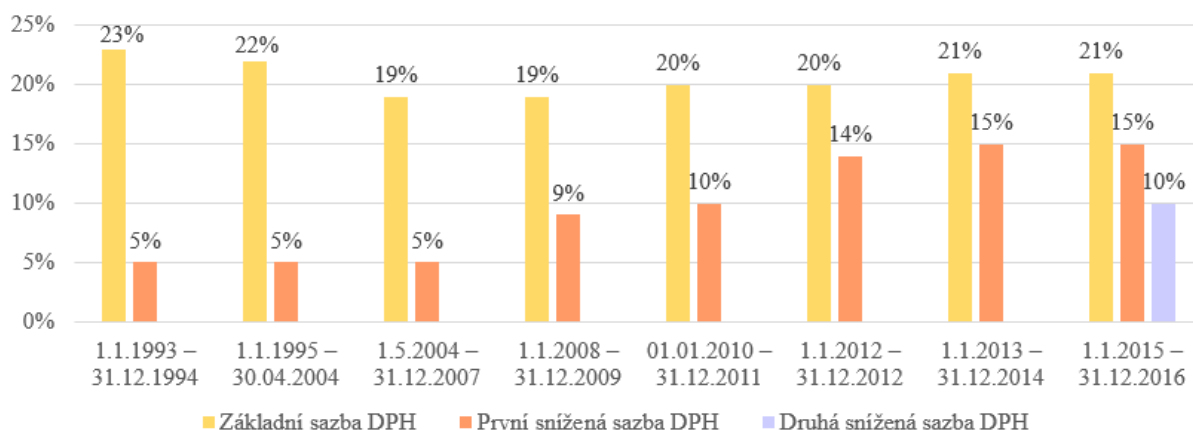
2.2 Sazby daně z přidané hodnoty v České republice

Se vznikem České republiky byla také zavedena technika daně z přidané hodnoty. V následujícím grafu 2.1 jsou uvedeny jednotlivé sazby daně z přidané hodnoty, které až do současnosti byly využívány pro vyčíslení daně v České republice. Se zavedením této nepřímé

daně do české soustavy daní vznikly dvě sazby daně z přidané hodnoty, a to základní sazba ve výši 23 % a první snížená sazba ve výši 5 %. Jak tvrdí Kubátová (2010), důvody zavedení dvou sazeb jsou čistě praktické, jelikož poskytovatelé služeb spíše tolerují nižší sazbu a také je třeba snížit regresivnosti dopadu daně. Jak tvrdí Kubátová (2010, s. 233), „Daň z přidané hodnoty o jedné sazbě má regresivní dopad vzhledem k důchodům poplatníků, neboť sklon ke spotřebě s růstem důchodu klesá.“ Z toho vyplývá, že relativně vyšší zdanění připadá na poplatníka s nižším celkovým příjmem. Proto spravedlivější zdanění spotřeby podle principu platební schopnosti vyžaduje diferencované sazby, a tudíž jsou na předměty a služby základní potřeby uvalovány nižší sazby a v některých státech na luxusní statky i vyšší sazby daně.

V následujícím grafu 2.1 se základní sazba daně z přidané hodnoty v prvním desetiletí mírně snížila, ale tento pokles základní sazby je kompenzován postupným zvyšováním první snížené sazby daně z přidané hodnoty, která vyšplhala až na 15% výši.

Graf 2.1 Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v České republice (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování dle [15.] a [16.]

Na začátku roku 2015 je legislativou zavedena druhá snížená sazba daně z přidané hodnoty. Směrnice Evropské unie dovoluje vedle základní sazby daně zavést maximálně dvě snížené sazby daně, a to minimálně 5%. Zavedení druhé snížené sazby daně má více zohledňovat spravedlivější zdanění spotřeby v České republice.

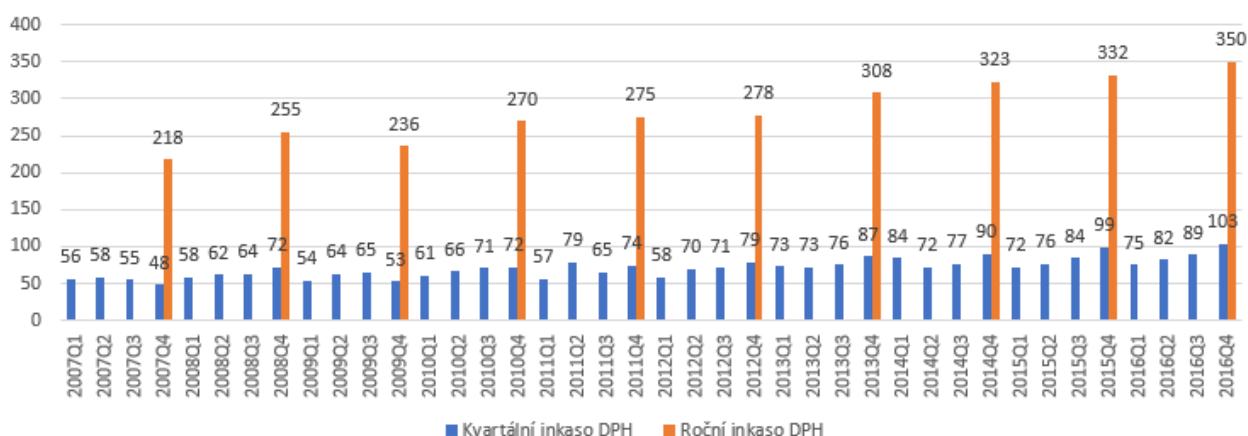
2.3 Celostátní inkasa daně z přidané hodnoty v České republice

Inkaso daně z přidané hodnoty je charakteristické tím, že je rozpočtově nejstabilnější a nejvýnosnější ze všech ostatních daňových příjmů. Každý stát se snaží, aby inkaso z tohoto titulu daně z přidané hodnoty do veřejného rozpočtu bylo co nejvyšší, jelikož jsou tato inkasa

využívány k financování veřejných statků a služeb. Teorie veřejných výdajů předpokládá, že se prokazatelně zvyšují veřejné výdaje, které jsou spojené s technologickými změnami, s blahobytem státu a jejich občanů, s teorií prahových efektů a s Vágnerovým zákonem jako zvyšujícím se důchodem na hlavu.

Na následujícím grafu 2.2 jsou zobrazeny roční a absolutní změny kvartálních inkas daně z přidané hodnoty České republiky od začátku roku 2007 do roku 2016.

Graf 2.2 Vývoj kvartálních a ročních inkas daně z přidané hodnoty (v mld. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování dle [13.]

Z vývoje v čase na grafu 2.2 lze říci, že roční inkaso daně z přidané hodnoty se meziročně zvyšovalo, až na rok 2009, kdy lze pozorovat mírný meziroční propad a inkaso daně z přidané hodnoty v absolutním kvartálním vyjádření je vysvětleno hlavně cyklickým vývojem, při kterém dochází ke střídání fází růstu a poklesu, kdy během roku dochází převážně k mezičtvrtletnímu růstu a s přicházejícím novým rokem v prvním čtvrtletní dochází k poklesu.

Právě variabilitu proměnné inkaso daně z přidané hodnoty ve čtvrtletním vyjádření lze statisticky vysvětlit z 90 % následujícím modelem:

$$CO_H_t = -22,1719 + 0,000156 \cdot CO_P_t + 0,014512 \cdot CO_A_t + \hat{u}_t,$$

kde CO_H_t je vysvětlovaná proměnná kvartální inkaso daně z přidané hodnoty, která je vysvětlována čtvrtletním počtem plátců daně z přidané hodnoty (CO_P_t) a čtvrtletní výši úzkých peněžních agregátů (M1) v podobě hotovosti a neterminovaných vkladů na požádání (CO_A_t). Všechny tyto proměnné jsou sezónně očištěné a transformované pomocí Cochrane-Orcuttovi metody s autokorelací prvního řádu ve výši -0,284778. Odhadovaná

reziduální složka (\hat{u}_t) by měla mít nejspíše podle hladiny spolehlivosti 95 % střední hodnotu nula a rozptyl konstantní. První odhadnutý regresní parametr modelu je představován úrovnovou konstantou ve výši -22,1719, která se nemění se změnou vysvětlované proměnné. Další regresní parametr ve výši 0,000156 vypovídá o tom, že když se zvýší počet o jednoho plátce, kvartální inkaso daně z přidané hodnoty vzroste o 156 000 Kč, s podmínkou *ceteris paribus*. Poslední odhadovaný regresní parametr činí 0,014512 a znamená, že když se zvýší o jednu mld. Kč peněžní agregát (M1), kvartální inkaso daně z přidané hodnoty vzroste o 14 mil. Kč, s podmínkou *ceteris paribus*. Jelikož regresní parametry kromě úrovnové konstanty vykazují kladnou hodnotu, jsou vysvětlující proměnné pozitivně korelovány s proměnnou kvartální inkaso daně z přidané hodnoty, a proto růst vysvětlujících proměnných je i pozitivním růstem vysvětlované proměnné.

2.4 Harmonizace daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie

Ve státech Evropské unie je jedinou přípustnou daní z prodejů právě daň z přidané hodnoty, protože má pro státy Evropské unie nejvýhodnější vlastnosti, které jsou potřebné k zachování neutrality v mezinárodním obchodu.

Počátek harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropském společenství je zakotven v IV. směrnici z roku 1977. Tato směrnice v pozdějších úpravách dává členským státům Evropské unie nové cíle, kterých má být dosaženo. Každý členský stát Evropské unie si nové cíle upraví podle sebe, ale tak aby fungoval smysl směrnice. Jak tvrdí Kubátová (2010), na základě této směrnice o harmonizaci se daň z přidané hodnoty měla opírat o myšlenku, že základem daně je každý prodej zboží a služeb, s výjimkou finančních a právních služeb, kapitálových statků, u nichž lze základ daně určit velmi obtížně nebo není jasné co je základem daně (zejména u nových produktů finančního trhu), zdravotní péče, vzdělání, jiných statků pod ochranou státu a vývozu do jiného členského státu. Ze všech výjimek pouze u vývozu do jiného členského státu vzniká nárok na odpočet daně na vstupu a daň je uvalována na dovozy v zemi určení se sazbou platnou v té zemi (Kubátová, 2010).

Cílem harmonizace před rokem 1993 bylo zdanění zboží bez ohledu na místo konečné spotřeby. To znamenalo, že tento přístup předpokládal jednotnou sazbu nebo mechanismus pomocí něhož by docházelo k přerozdělení daňových výnosů mezi zeměmi, neboť by se prodávalo zboží s různými sazbami v každé zemi podle toho odkud zboží pochází.

Od roku 1993 se zavedením jednotného trhu odpadly formality na vnitřních státních hranicích a administrativní daň je vykonávána buď úřadem daňovým nebo celním v zemích Evropské unie. Také je vytvořen kontrolní systém přiřazující každému podniku v Evropské unii, který se podílí na zahraničním obchodu s dalšími zeměmi EU, zvláštní daňové identifikační číslo. Daň má povinnost odvést v mezi zahraničním obchodu odběratel ve své zemi, podle sazby platné v této zemi. Z důvodu zrušení celní kontroly na hranicích, byla Evropským společenstvím vydána dvě nová nařízení vztahující se ke vzájemné výměně informací. Tyto nařízení jsou právní akty, které vždy stojí nad právem konkrétních států Evropské unie. První vznikl tzv. Intrastat systém, pomocí něhož jsou všechny subjekty převážející ročně zboží za více než 10 000 eur povinny poskytovat informace o pohybu zboží. Ostatní subjekty nedosahující určené hranice poskytují požadované informace v daňovém přiznání. Druhé nařízení je představováno tzv. VIES (VAT information exchange system), umožňující výměnu určitých informací o registračních číslech subjektů a objemu přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění. Dalším základním principem je, že občané nakupující zboží pro vlastní spotřebu v jiném členském státě Evropské unie hradí v ceně tohoto zboží daň z přidané hodnoty v platném členském státě. Výjimku tvoří automobily, letadla a lodě, které jsou zdaněny v zemi, kde budou registrovány.

Se vstupem České republiky do Evropské unie v roce 2004 byla země povinna se v oblasti daně z přidané hodnoty řídit nařízeními Evropského společenství a implementovat do svého vnitrostátního práva nové cíle IV. směrnice Rady č. 77/388/EHS. Tato směrnice ale byla nahrazena následně směrnicí Rady č. 2006/112/ES, pomocí níž je ovlivňována aplikace daně z přidané hodnoty v současnosti.

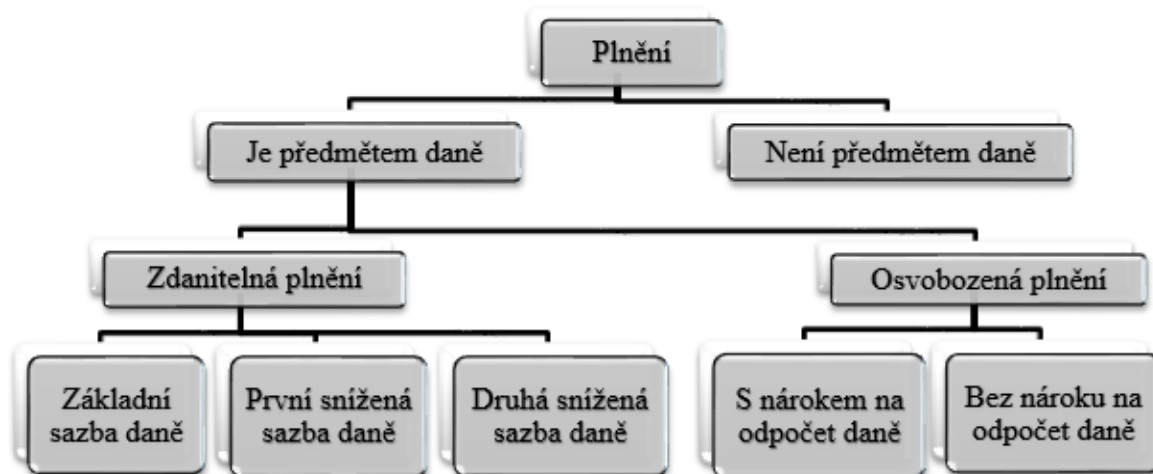
V České republice je problematika výběru daně z přidané hodnoty v roce 2016 upravována zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen zákonem o DPH) a zákonem č. 280/2009 Sb. daňový řád, v platném znění.

2.5 Předmět daně z přidané hodnoty a negativní vymezení předmětu daně

Jedním z hlavních úkolů při aplikaci daně z přidané hodnoty v České republice je rozčlenit plnění na ty která jsou předmětem daně a která nikoliv. Předmět daně ukládá konkrétní daňovou povinnost u jednoznačně vymezeného objektu daně v § 2 odst. 1 zákona o DPH. Negativní vymezení předmětu daně je představováno částí objektu daně, na níž se zákon o DPH nevztahuje.

Na následujícím Obr. 2.1 jsou zobrazeny základní typy plnění.

Obr. 2.1 Základní rozdělení plnění



Zdroj: Vlastní zpracování dle Hušáková (2012)

Jak je patrné z předcházejícího Obr. 2.1, v základním členění rozlišujeme plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty, a dále která předmětem daně z přidané hodnoty nejsou. Zákon o dani z přidané hodnoty se nedotkne těch plnění, která předmětem daně nejsou. Naopak plnění, která jsou předmětem daně se dále člení na plnění zdanitelná a na plnění osvobozená. Zdanitelná plnění jsou zatížena daní a uplatňuje se buď základní sazba daně, první snížená sazba daně nebo druhá snížená sazba daně. Osvobozená plnění se člení na taková, u kterých má plátce nárok na odpočet daně na vstupu, a na taková plnění, u kterých plátce nárok na odpočet daně na vstupu nemá, ale v obou případech jsou na výstupu osvobozeny od daně na rozdíl od zdanitelných plnění. Osvobozená plnění jsou tudíž součástí předmětu daně, ale daň se z těchto plnění nevybírá, a proto nejsou zahrnovány do základu daně.

Dalšími základními druhy plnění jsou plnění uskutečněná nebo přijatá. Uskutečněná plnění jsou uskutečňována plátcem pro jinou osobu, a naopak přijatá plnění jsou přijímána plátcem od jiné osoby.

Jak uvádí Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, předmětem daně jsou podle § 2 odst. 1 tato plnění:

- a) „dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,

- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení
 1. zboží z jiného členského státu EU za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“

Zákonem o DPH jsou vymezeny podmínky, za kterých se plnění stávají předmětem daně a to, že je uskutečňuje osoba povinná k dani, která provozuje ekonomickou činnost, dále že jsou plnění uskutečňována za úplatu a v neposlední řadě, že místo plnění je tuzemsko. Pojmy jako osoba povinná k dani a ekonomická činnost jsou blíže vymezeny v následující kapitole 2.8.1. Pro účely DPH se úplatou rozumí nejen částka v peněžních prostředcích, ale i hodnota nepeněžního plnění, například ve formě zboží, služeb či protihodnot, byla-li poskytnuta v souvislosti s předmětem daně. Místo plnění a jeho určování je blíže vysvětleno v kapitole 2.9.

Při splnění výše vymezených podmínek je pod odstavci uvedeno dodání zboží (uskutečněné plnění), poskytnutí služby (uskutečněné plnění), pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu do tuzemska (přijaté plnění), pořízení nového dopravního prostředku do tuzemska, i když je pořizována osobou nepovinnou k dani (přijaté plnění) a dovoz zboží do tuzemska (přijaté plnění). V § 13 Dodání zboží je blíže stanoveno, co lze a nelze považovat za uskutečněné plnění u dodání zboží. Dále v § 14 Poskytnutí služby je stanoveno, co lze a nelze považovat za uskutečněné plnění při poskytování služeb. Naopak vymezení u přijatého plnění za pořízení zboží z jiného členského státu je uvedeno v § 16. Blíže v § 19 jsou stanoveny podmínky a postup pro uplatnění daně při dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropské unie. Přijaté plnění u dovozu zboží je určeno § 20.

Následně v § 2a je stanoveno, kdy pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně a kdy se tedy v tuzemsku u pořízení zboží z jiného členského státu daň neuplatňuje. V odst. 1 je nejprve uvedeno, že předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže by bylo v tuzemsku osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 68 odst. 1 až 10 nebo pokud v členském státě, kde začíná odeslání nebo přeprava

tohoto zboží, je dodání tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštních a přechodného režimu jmenovitě uvedených. V odst. 2 jsou také vyjmenovány případy pořízení zboží z jiného členského státu, které nejsou předmětem daně, a jedná se o plnění u nichž celková hodnota pořízeného zboží nepřekročila v příslušném a bezprostředně předchozím kalendářním roce částku 326 000 Kč a současně pořízení zboží bylo uskutečněno osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, nebo jinými určenými osobami. Na rozdíl pořízení zboží z jiného členského státu je předmětem daně, pokud je pořízeno zboží, které je předmětem spotřební daně nebo je pořízen nový dopravní prostředek. Z tohoto důvodu vzniká pořizovateli tohoto druhu zboží povinnost přiznat daň.

Ustanovení v § 2b zákona o DPH umožňuje volbu pro osobu, která se může rozhodnout, že pořízení zboží z jiného členského státu, které není předmětem daně v § 2a odst. 2 bude dobrovolně považovat za předmět daně. Jestliže se tak rozhodne, plnění jsou považovány za předmět daně celý kalendářní rok, který následuje po roce, ve kterém se pořizovatel dobrovolně rozhodl a po tuto dobu se na tuto osobu nevztahuje ustanovení v § 2a odst. 2.

2.6 Základní územní působnosti

V § 3 jsou definovány pojmy týkající se vymezení území, přičemž na následujícím Obr. 2.2 to je tuzemsko, jiný členský stát Evropské unie a třetí země.

Obr. 2.2 Základní územní působnosti



Zdroj: Vlastní zpracování

Na předcházejícím Obr. 2.2 jsou zobrazeny základní územní působnosti, kdy tuzemsko je území České republiky. Jiným členským státem se rozumí členský stát Evropské unie s výjimkou území České republiky. Územím Evropské unie se rozumí souhrn území

členských států, nikoliv však hora Athos, Kanárské ostrovy, francouzská území uvedená v čl. 349 Smlouvy o fungování Evropské unie, Ålandy, Normanské ostrovy, ostrov Helgoland, území Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d' Italia, italské vody jezera Lugano. Členským státem se rozumí všechny státy Evropské unie včetně České republiky. Třetí zemí se rozumí území mimo území Evropské unie.

2.7 Vybrané základní pojmy

V § 4 zákona o DPH jsou definovány základní pojmy se kterými se v zákoně nejčastěji setkáváme, a které jsou nutné pro správné posouzení řady situací. Pro účely práce jsou vybrány ty nejdůležitější.

Daň na výstupu zákon o DPH v § 4 odst. 1 písm. c) definuje jako daň uplatněnou plátcem za zdanitelná plnění podle § 13 až 20, tzn. že zahrnuje, jak daň z tuzemských zdanitelných plnění, tak i z intrakomunitárních plnění, a i ze třetích zemí. Daní na výstupu je také i daň z přijaté úplaty, a to úplaty přijaté ve vztahu ke zdanitelnému plnění, tj. z úplaty, ze které plátcí vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň (Pitner, 2016). Daní na výstupu je i podle § 92a daň přiznaná při přenesení povinnosti přiznat daň z osoby uskutečňující zdanitelné plnění na osobu, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, tj. při dodání zlata, při obchodování s emisními povolenkami, při dodání zboží uvedeného v příloze č. 4, při poskytování stavebních a montážních prací a u dalších položek vybraného zboží.

Následně v odst. 2 písm. d) je uveden pojem nadměrný odpočet jako převýšení odpočtu daně nad daní na výstupu za konkrétní zdaňovací období.

Pod písm. e) je uvedeno, že správcem daně je příslušný finanční úřad, a to jak u zdanitelných plnění, tak u plnění s přenesenou daňovou povinností a u intrakomunitárních dodávek (u dodání nebo pořízení zboží z jiného členského státu, kdy daň přiznává pořizovatel zboží nebo služby, a u poskytnutí služeb osobami registrovanými k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani). Jak tvrdí Pitner (2016, s. 35), „Finanční úřad je správcem daně u těchto plnění proto, že údaje o uskutečněných plněních, u kterých vzniká plátcí povinnost přiznat daň, a o částce daně jsou uváděny v daňovém přiznání předkládaném plátcem daně.“ Také je správcem daně finanční úřad u dovozu zboží uskutečněného plátcem daně v uvedených případech v § 23 odst. 3, 4 a 5, ale v ostatních případech u dovozu zboží do tuzemska je správcem daně celní úřad.

Dalším základním pojmem je dotace k ceně, která je důležitá pro stanovení základu daně podle § 36. Dle tohoto § 36 je do výpočtu částky daně podle základu daně povinen

plátce zahrnout, pokud přijme dotaci k ceně, částku dotace. Touto dotací k ceně se rozumí finanční prostředky přijaté ze státního rozpočtu a z jiných rozpočtů a obdobných programů, a to tehdy, pokud je příjemci dotace současně stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše je vztažena k jednotkové ceně za konkrétní plnění (Pitner, 2016). Za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého majetku.

Zbožím se v zákoně o DPH v § 4 odst. 2 rozumí hmotná věc (s výjimkou peněz a cenných papírů), právo stavby, živé zvíře, lidské tělo nebo část lidského těla, plyn, elektřina, teplo nebo chlad. Dále v § 4 odst. 3 je uvedeno, kdy se za zboží považují bankovky, mince nebo cenné papíry.

Dalším vybraným termínem je dlouhodobý majetek blíže specifikovaný v § 4 odst. 4 písm. d). Definice dlouhodobého majetku byla do zákona o DPH doplněna zejména s ohledem na změnu pravidel při uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, kdy plátce nemá nárok na odpočet daně v plné výši, ale jen v částečné výši, a také s ohledem pro definování dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností (Pitner, 2016). Definice hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku a technického zhodnocení je upraveno zákonem o dani z příjmů. Jen pozemek, který je dlouhodobým hmotným majetkem, je upraven předpisy upravující účetnictví. Dlouhodobým majetkem se tedy rozumí obchodní majetek v podobě hmotného majetku, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč, odpisovaný nehmotný majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč, pozemky, pokud nejsou zbožím, nebo technické zhodnocení. Nadále definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností zákon o DPH vymezuje v § 4 odst. 4 písm. e), přičemž se jím rozumí dlouhodobý majetek, který plátce vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil, a to v rámci svých ekonomických činností. Z toho plyne, že dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností například není dlouhodobý majetek, který jako takový plátce nabyt koupí, vkladem nebo si ho nechal vyrobit, postavit nebo vytvořit někým jiným, a tudíž na jehož vytvoření se nepodílel. Naopak za dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností se považuje dlouhodobý majetek vytvořený na základě dílčích subdodávek, jestli že tyto subdodávky vykazují jiné podstatné charakteristické znaky než výsledný dlouhodobý majetek (Pitner, 2016).

Následně v § 4 odst. 4 písm. j) je vymezen další pojem jako dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Tento pojem zahrnuje dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy v EU a sítí k ní připojených a dále dodání elektřiny, tepla nebo chladu sítěmi.

V následujícím § 4 odst. 5 je stanoveno, že pro přepočet cizí měny na českou měnu, zejména pro určení základu daně a částky daně, použije subjekt kurz devizového trhu

vyhlášený Českou národní bankou nebo poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou, a to ten kurz (denní nebo pevný), který platí pro osobu, která přepočet provádí a platný v den, kdy vzniká povinnost přiznat daň, popř. povinnost přiznat osvobození od daně u plnění, které je od daně osvobozeno (Galočík, 2016). Výjimkou z použití obou výše uvedených kurzů tvoří použití kurzu pro přepočet z cizí na českou měnu při dovozu zboží nebo vývozu zboží, kde se v souladu s předpisy EU použije kurz celní.

Důležitým pojmem je obrat, který je definován v zákoně o DPH v § 4a. Výše obratu je rozhodující pro povinnou registraci plátce, zrušení registrace a pro stanovení délky zdaňovacího období (Pitner, 2016). V zákoně o DPH v odst. 1 je definován obrat jako souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží k datu jejich uskutečnění za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku. Do obratu se proto nezahrnují úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsku, ale pouze úplaty za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, a jedná se o úplaty za uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku a uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovány příležitostně. Z toho plyne, že do výše obratu se započítávají finanční činnosti podle § 54, pojišťovací činnosti podle § 55 a dodání a nájem nemovitých věcí, který je osvobozen od daně podle § 56 a § 56a, ale tyto činnosti nejsou uskutečňovány příležitostně, pokud ale jsou uskutečňovány příležitostně do výše obratu se nezapočítávají. Následující odst. 2 stanovuje, že do výše odpočtu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku, pokud dlouhodobý majetek nebyl primárně pořízen za účelem jeho dalšího prodeje a je užíván v rámci soustavné ekonomické činnosti.

2.8 Základní vymezení daňových subjektů

Zákon o DPH vymezuje základní daňové subjekty, a to osobu povinnou k dani, skupinu, plátce a identifikované osoby.

2.8.1 Osoba povinná k dani

Pod pojmem osoba povinná k dani se rozumí dle § 5 odst. 1 zákona o DPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Toto pravidlo platí pouze tehdy, pokud zákon o DPH v § 5a nestanoví jinak. Z toho vyplývá, že osoby povinné k dani jsou prakticky již plátcí daně z přidané hodnoty, nebo jsou potenciálními plátcí daně,

kteře přicházejí v úvahu pro povinnou, popř. dobrovolnou registraci. Pro účely zákona o DPH se za osobu povinnou k dani považuje nejen tuzemská osoba, ale také osoba z jiného členského státu nebo osoba ze třetí země, ať už má sídlo, místo podnikání, popř. místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje, v tuzemsku nebo ne (Pitner, 2010). Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která uskutečňuje ekonomické činnosti, ale nebyla založena nebo zřícena za účelem podnikání.

Aby se fyzická nebo právnická osoba stala osobou povinnou k dani musí, jak už bylo výše zmíněno, uskutečňovat ekonomické činnosti. Zákon o DPH v § 5 odst. 2 definuje pojem ekonomická činnost a rozumí se jí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby. Za ekonomickou činnost se považuje dle odst. 2 i soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislá činnost lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Je důležité pro uskutečňování ekonomické činnosti, že výše vyjmenované činnosti musí být provozovány soustavně. Soustavnou činností se i rozumí činnosti, které se týkají pouze části například kalendářního roku, sezony, kdy v jiných obdobích roku tyto činnosti uskutečňovány nejsou. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů s podmínkou, že se jedná o soustavné využívání majetku. Z toho vyplývá, že za ekonomickou činnost se považuje i dodání a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, jestliže je dodání a nájem poskytován soustavně.

Naopak za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost se nepovažuje činnost zaměstnanců, kteří uzavřou smlouvu se zaměstnavatelem na základě které vzniká mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, nebo dalších osob, které jsou zdaňovány podle zákona o daních z příjmů jako příjmy ze závislé činnosti.

Podle § 5 odst. 3 zákona o DPH se stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřícené zvláštním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani. Pokud by ale uskutečňováním některých z výkonů působností v oblasti veřejné správy došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Pokud však subjekty, které vykovávají veřejnou správu uskutečňují plnění, které jsou uvedené v příloze č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb., stávají se osobami povinnými k dani, a to při uskutečňování těchto činností se v závislosti na dosaženém obratu mohou stát tyto osoby

plátcí daně dobrovolně nebo povinně. Jedná se především o činnosti jako je dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny, dodání nového zboží vyrobeného za účelem prodeje, služby telekomunikační, přeprava osobní a nákladní, skladování, přístavní a letištní služby, služby cestovních kanceláří a agentur, průvodcovské služby, služby reklamních agentur, služby pořádání výstav, veletrhů a kongresů, provozování prodejen pro zaměstnance, kantýn, závodních a podobných jídelen, služby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání jiné než osvobozené od daně podle § 53.

2.8.2 Skupina

Dalším daňovým subjektem, který zákon o DPH vymezuje, je skupina. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Představuje skupinu spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Skupinu mohou vytvořit kapitálově nebo personálně spojené osoby.

2.8.3 Plátcí

Osoba povinná k dani se stane plátcem na základě povinné nebo dobrovolné registrace. Podle § 6 odst. 1 se tuzemská osoba povinná k dani stane plátcem, překročí-li její obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Tato osoba povinná k dani se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrát, nestane-li se podle zákona o DPH plátcem dříve a vzniká jí tím povinnost se registrovat u správce daně do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrát.

Dobrovolně se může rozhodnout registrovat osoba povinná k dani dle § 6f, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně. Tato osoba povinná k dani se stává plátcem ode dne oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba správcem daně registrována. Dobrovolně se nemůže registrovat osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně a do 1 roku nemůže podat přihlášku k registraci osoba povinná k dani, u které byla zrušena registrace plátce z důvodu závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daně.

Podle § 6a v zákoně o DPH je stanoveno, kdy se osoba povinná k dani stává plátcem v případě, že je společníkem společnosti. Společníkem společnosti se může stát i osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, za podmínek stanovených v tomto ustanovení.

Dle dalšího ustanovení v § 6b je stanoveno, kdy se osoba povinná k dani stává plátcem v případě nabytí majetku na základě rozhodnutí o privatizaci, nabytím obchodního závodu od plátce, při přeměně obchodní korporace nebo družstva.

V následujícím § 6c je stanoveno, kdy se plátcem stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, a to v případech, kdy se osoba povinná k dani, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nebo zasílání do tuzemska prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko, dále kdy se osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a uskuteční zdanitelné plnění v podobě dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, nebo plnění, na která se použije zvláštní režim jednoho správního místa, a do třetice osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, a to osobě, pro kterou je pořízení zboží předmětem daně.

V § 6d je řešen případ, kdy je plátcem povinná se stát osoba povinná k dani, která je členem skupiny a uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku svou částí umístěnou mimo tuzemsko.

Plátcem se stává dědic podle § 6e, který nabytí majetek po zemřelém plátcovi a pokračuje v uskutečňování ekonomických činností.

Důvody zrušení registrace plátce k dani z přidané hodnoty jsou stanovené v § 106, kde správce daně zruší registraci z moci úřední a v § 106b, kde správce daně zruší registraci plátce na jeho žádost.

2.8.4 Identifikované osoby

Obecně se jedná o osobu povinnou k dani a o právnickou osobu nepovinnou k dani, kterým je pro účely daně z přidané hodnoty přiděleno identifikační číslo. Identifikovaná osoba má povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, a ze služeb přijatých od osoby neusazené v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku, nemá však nárok na odpočet daně (Pitner, 2016). Také má povinnost vystavovat souhrnné hlášení při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě.

Pokud osoba povinná k dani dle § 6g, která není plátcem, uskuteční pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, tj. například pořízení zboží jehož hodnota

bez daně překročila částku 326 000 Kč, stává se identifikovanou osobou. Výjimkou je zboží pořízené prostřední osobou v rámci třístranného obchodu dle § 17.

Dle § 6h se osoba povinná k dani stane identifikovanou osobou, není-li plátcem a má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, za podmínky, že přijme zdanitelné plnění za poskytnutí služby, za dodání zboží s instalací nebo montáží nebo za dodání zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku.

Nadále v § 6i je stanoveno, že identifikovanou osobou se stane také osoba povinná k dani, která poskytne služby s místem plnění v jiném členském státě s výjimkou služeb, které jsou v jiném členském státě osvobozené od daně. Také vzniká identifikované osobě povinnost podat souhrnné hlášení a v daňovém přiznání uvést toto plnění jako plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

V následujícím § 6j je umožněno osobě povinné k dani, není-li plátcem, se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku se stát identifikovanou osobou dobrovolně, pokud bude poskytovat vybrané služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa.

Také se lze dobrovolně registrovat za identifikovanou osobu dle § 6k za podmínky, že osoba povinná k dani, která není plátcem ani osobou nepovinnou k dani, bude v tuzemsku pořizovat zboží z jiného členského státu. Pokud se tak rozhodne, pořízení zboží bude předmětem daně a mělo by toto rozhodnutí být učiněno ještě před samotným pořízením zboží, aby se předešlo uplatnění daně v místě nákupu, a daň tak byla přiznána v tuzemsku.

Dobrovolná registrace za identifikované osoby umožňuje i § 6l u osoby povinné k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která budou přijímat zdanitelná plnění (poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi) s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, nebo bude poskytovat služby dle § 9 odst. 1 do jiného členského státu.

Ustanovení o podmínkách zrušení registrace identifikované osoby je stanoveno v § 107 z moci úřední a v § 107a pomoci žádosti.

2.8.5 Ostatní osoby

V zákoně o DPH v § 4 se dále vyskytují osoby, jakož je osoba registrovaná k dani, zahraniční osoba povinná k dani, osoba neusazená v tuzemsku a osoba osvobozená.

Osoba registrovaná k dani dle § 4 odst. f) je definována jak na osoby registrované k dani v jiných členských státech, ale i na osoby, kterým bylo přiděleno daňové identifikační číslo v tuzemsku, tudíž jsou jimi plátcí a identifikované osoby. Těmto osobám registrovaným

k dani byly přiděleny daňová identifikační čísla v rámci obchodování mezi zeměmi Evropské unie.

Zahraniční osoba dle § 4 odst. g) se rozumí osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo a ani místo podnikání. Zahraniční osobou může být jak zahraniční osoba povinná k dani, tak i zahraniční osoba nepovinná k dani. Zahraniční osobou povinnou k dani je osoba uskutečňující ekonomickou činnost ve třetí zemi a zahraniční osobou nepovinnou k dani je osoba ze třetí země, která neuskutečňuje ekonomickou činnost (Hušáková, 2012).

Pojem osoba neusazená v tuzemsku souvisí s poskytováním přeshraničních služeb nebo určitých dodání zboží do tuzemska, například dodání zboží s instalací nebo montáží a dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi (Galočík, 2016). Osoba neusazená v tuzemsku dle § 4 odst. m) zahrnuje právnickou nebo fyzickou osobu povinnou k dani, která nemá sídlo v tuzemsku. Jak tvrdí Galočík (2016, str. 17), „Skutečnost, že taková osoba má v tuzemsku provozovnu, se pro posouzení této osoby za osobou neusazenou zkoumá ve vazbě na příslušné poskytnuté zdanitelné plnění v tuzemsku. Jestliže se provozovna, kterou tato osoba má v tuzemsku, daného plnění neúčastní, považuje se za osobu neusazenou k dani v tuzemsku.“

Osoba osvobozená dle § 4 odst. n) je definována jako osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě, která podléhá zvláštnímu režimu osvobození pro malé podniky.

S ohledem na definici osoby povinné k dani se osobou nepovinnou k dani rozumí osoba, která neuskutečňuje ekonomickou činnost (Hušáková, 2012).

Nespolehlivým plátcem se rozumí osoba, která závažným způsobem porušuje povinnosti ke správě daně a nelze zrušit registraci z moci úřední, protože dosahuje obrátu nad 1 000 000 Kč.

Osoba, která vystaví doklad a uvede na něm daň, je povinna tuto částku daně pomocí daňového přiznání přiznat a správci daně zaplatit. Jedná se především o neplátce, kteří omylem vystaví fakturu a bude na ní vyčíslena daň.

2.9 Místo plnění

U vymezeného předmětu daně, viz. kapitola 2.5, je důležité, že jednotlivá přijatá nebo uskutečněná plnění mají místo plnění v tuzemsku. Z hlediska aplikace daně z přidané hodnoty je místo plnění velmi důležité, protože především určuje, kde má být daň přiznána a zaplacená, popř. kde se uskutečňuje plnění osvobozené od daně.

2.9.1 Stanovení místa plnění při dodání zboží

V § 13 odst. 1 se rozumí dodáním zboží převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Jelikož není zřejmé kdo, komu a kam předmětné zboží dodává, jsou rozlišovány různé další formy dodání zboží, a to dodání zboží do jiného členského státu, zasílání zboží, vývoz zboží a ostatní dodání zboží. Dodáním zboží do jiného členského státu se rozumí dodání zboží, které bylo plátcem zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a to osobě registrované k dani. Vývozem zboží se rozumí dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země.

Při dodání zboží, kromě zasílání zboží, se používá při stanovení místa plnění obecný princip uvedený v § 7 odst. 1. Jak uvádí Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, „Místo plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.“ Následně v § 7 odst. 2 je uvedeno místo plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno. V tomto případě se určí místo plnění tam, ke se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Dále je stanoveno místo plnění, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, a tudíž za místo plnění se při dovozu zboží považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží. Další místo plnění je v odst. 3, kdy při dodání zboží s instalací nebo montáží se za místo plnění považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Následně v odst. 6 je při dodání nemovité věci místo plnění tak kde se nemovitá věc nachází.

Místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla a chladu je stanoveno v § 7a. Určení místa plnění v odst. 1 při dodání zboží soustavami nebo sítěmi obchodníkovi je místo, kde má tento obchodník sídlo nebo kde má provozovnu, které je toto zboží dodáno. Následně v odst. 3 je místo plnění při dodání zboží soustavami nebo sítěmi jiné osobě, než je obchodník, kde osoba, které je zboží dodáno, toto zboží spotřebuje, pokud ale osoba, které je zboží dodáno, nespotřebuje všechno dodané zboží, považuje se za místo plnění pro toto nespotřebované zboží místo, kde má tato osoba sídlo nebo kde má provozovnu, které je toto zboží dodáno.

2.9.2 Stanovení místa plnění při zasílání zboží

V § 8 odst. 4 se zasíláním zboží rozumí dodání zboží mezi členskými státy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu jiného, než je členský stát ukončení

odeslání nebo přepravy, osobou povinnou k dani, která zboží dodává nebo zmocněnou třetí osobou, a současně zboží je dodáno osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží není předmětem daně, a nejedná se o dodání nového dopravního prostředku, zboží s instalací nebo montáží ani o dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, jejichž dodání je předmětem zvláštního režimu.

Dle tohoto pravidla lze rozlišit dvě varianty spojené s pohybem zboží, a to zasílání zboží z tuzemska do jiného členského státu a zasílání zboží z jiného členského státu do tuzemska.

Pro výše vymezené zasílání zboží je rozhodující, že pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně pro odběratele v jeho členském státě. Základní důvody pro vynětí z předmětu daně v tomto případě jsou, že celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a pořízení zboží je uskutečněno osobou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, viz kapitola 2.5.

Při určování místa plnění u zasílání zboží se místo plnění vyhodnocuje z pohledu dodavatele zboží. Pro první variantu zasílání zboží z tuzemska do jiného členského státu musí platit, že zboží jde z tuzemska do jiného členského státu a dodavatelem je tuzemská osoba povinná k dani. Tuzemská osoba povinná k dani sleduje v příslušném a bezprostředně předcházejícím kalendářním roce pro zasílání zboží částku, celkové hodnoty zboží, stanovenou členským státem, do kterého je zboží zasíláno, protože je pro určení místa plnění rozhodující, zda dodavatel překročí nebo nepřekročí stanovenou částku celkové hodnoty zboží. Odběratelem je osoba povinná k dani z jiného členského státu, pro kterou pořízení zboží v jejím členském státě není předmětem daně, jedná se především o osobu povinnou k dani v jiném členském státě, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a ani identifikovanou osobou v jiném členském státě, a také nejčastěji jde o občana z jiného členského státu, pro kterého pořízení zboží není, až na výjimku pořízení nového dopravního prostředku, nikdy předmětem daně. Pokud celková hodnota zasílaného zboží do jiného členského státu bez daně nepřekročí částku stanovenou členským státem, je místo plnění tam, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná, a tudíž se jedná o uskutečněné tuzemské zdanitelné plnění, které podléhá dani v tuzemsku. Pokud je ale výše

částky dodavatelem pro zasílání zboží překročena, je místo plnění tam, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje. Z tohoto důvodu, že byla překročena částka pro zasílání zboží, není z pohledu tuzemské osoby povinné k dani dodání zboží předmětem daně, jelikož místo plnění je v jiném členském státě. Z toho vyplývá, že tuzemská osoba povinná k dani se musí v členské zemi zaregistrovat a má povinnost přiznat a zaplatit daň dle pravidel platných v tomto členském státě, kdy v daňovém přiznání v České republice vykazuje například plátce hodnotu zboží dodaného do jiného členského státu formou zasílání zboží s místem plnění v jiném členském státě v řádku 24, ale nevykazuje ho v souhrnném hlášení.

Pro druhou variantu zasílání zboží z jiného členského státu do tuzemska je rozhodující, že zboží je přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a dodavatelem je osoba povinná k dani v jiném členském státě. Osoba povinná k dani v jiném členském státě sleduje částku ve výši 1 140 000 Kč stanovenou tuzemskem pro zasílání zboží, protože jako v přecházející variantě je rozhodující při určování místa plnění, zda dodavatel překročí nebo nepřekročí v tuzemsku určenou částku celkové hodnoty zboží. U zasílání zboží je odběratelem osoba povinná k dani v tuzemsku, pro kterou pořízení zboží není předmětem daně. Předmětem daně není takové pořízení zboží z jiného členského státu, pokud není hodnota 326 000 Kč za příslušný a bezprostředně předcházející kalendářní rok od všech osob povinných k dani v jiném členském státě překročena. Dalším nejčastějším odběratelem je občan z tuzemska, pro kterého pořízení zboží z jiného členského státu není, až na výjimku pořízení nového dopravního prostředku, nikdy předmětem daně. Pokud celková hodnota zasílaného zboží do tuzemska z jiného členského státu nepřekročí částku 1 140 000 Kč stanovenou tuzemskem, je místo plnění tam, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná, a tudíž lze předpokládat, že toto zboží bude zatíženo daní platnou v jiném členském státě. Pokud je ale výše částky 1 140 000 Kč osobou povinnou k dani v jiném členském státě překročena, pak se místo plnění stanoví podle toho, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje. Z tohoto důvodu, že byla překročena částka pro zasílání zboží, má povinnost osoba povinná k dani v jiném členském státě podat přihlášku k registraci na Finanční úřad pro hlavní město Prahu a stává se tak tuzemským plátcem při obchodních transakcích v tuzemsku. Z toho plyne, že pak takovéto dodání zboží bude tuzemským uskutečněným plněním.

Pokud ale tuzemský odběratel zasílaného zboží překročí hodnotu pro pořízení zboží z jiného členského státu, stává se identifikovanou osobou podle § 6g a nejedná se o zasílání zboží z důvodu, že pořízení z jiného členského státu je předmětem daně.

2.9.3 Stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

V § 16 odst. 1 se rozumí pořízení z jiného členského státu nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě k dani, která není osvobozenou osobou. Další podmínkou je, aby zboží bylo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu, a to buď osobou uskutečňující dodání zboží, nebo pořizovatelem, nebo zmocněnou třetí osobou.

U určení místa plnění při pořízení z jiného členského státu musí platit, že dodavatelem je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě a odběratelem je osoba, pro kterou se za pořízení zboží z jiného členského státu nepovažuje zasílání zboží. Nemá-li se jednat o zasílání zboží, osobou odběratele musí být tuzemský plátce nebo tuzemská identifikovaná osoba. V daném případě se již nejedná o zasílání zboží, ale o pořízení zboží z jiného členského státu, protože pro tuzemského plátce a identifikovanou osobu je pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani v jiném členském státě vždy předmětem daně bez ohledu na hodnotu zboží.

Při určování místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se místo plnění stanovuje z pohledu odběratele. V § 11 odst. 1 se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Podle § 108 odst. 1 písm. b) plátce nebo identifikovaná osoba, kteří pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu jsou povinni přiznat daň v daňovém přiznání.

Z přecházejícího výkladu se může stát, že při určování místa plnění vzniknou u jedné transakce dvě místa plnění, a to u pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží do jiného členského státu, protože při dodání zboží do jiného členského státu se místo plnění určuje, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno tam, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná a pořízení zboží z jiného členského státu je tam, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

2.9.4 Stanovení místa plnění při dovozu zboží

V § 20 odst. 1 se rozumí dovozem zboží vstup zboží z třetí země na území Evropské unie. Následně v § 12 odst. 1 je místo plnění při dovozu zboží členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie.

2.9.5 Stanovení místa plnění při poskytnutí služby

Obecně je v § 14 definováno poskytnutí služby jako všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo dodáním nemovité věci. Dále jsou považovány v odst. 2 za poskytnutí služby také pozbytí nehmotné věci, přenechání zboží k užití jinému, vznik a zánik věcného břemene, zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci a dále jsou vyjmenovány jiná vymezení poskytnutí služby pro účely zákona o DPH v dalších odstavcích tohoto paragrafu.

Zákon o DPH vymezuje základní místa plnění při poskytnutí služby, přičemž to jsou v § 9 základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby, v § 10 místo plnění při poskytnutí služby vztahujících se k nemovité věci, v § 10a místo plnění při poskytnutí přepravy osob, v § 10b místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy, v § 10c místo plnění při poskytnutí stravovací služby, v § 10d místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku, v § 10e místo plnění při poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani, v § 10f místo plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani, v § 10g místo plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité hmotné věci osobě nepovinné k dani, v § 10h místo plnění služeb osobě nepovinné k dani do třetí země a v § 10i místo plnění poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby osobě nepovinné k dani.

Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby zní, pokud nelze místo plnění při poskytování služby stanovit podle § 10 až § 10i pak se vždy stanoví podle § 9.

V § 9 jsou vymezeny základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby. V tomto paragrafu odst. 1 je místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani tam, kde má tato osoba povinná k dani sídlo nebo místo podnikání. Jelikož z předcházející definice není zřejmé, kdo je poskytovatel služby a osoba povinná k dani může být tuzemská, z jiného členského státu Evropské unie nebo ze třetí země, lze rozlišovat následující 4 varianty, kdy varianta 1 a 2 je z pohledu poskytovatele tuzemského plátce nebo osoby povinné k dani, která není plátcem, a variantu 3 a 4, kdy poskytovatelem je osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku.

Při určování místa plnění při poskytnutí služby se místo plnění stanovuje z pohledu poskytovatele služby. Z hlediska vymezeného předmětu daně v kapitole 2.1 je předmětem daně v tuzemsku pouze taková plnění, které má místo plnění v tuzemsku.

Pro první variantu platí, že poskytovatel služby je tuzemský plátce daně, který poskytuje služby osobě povinné k dani, kdy osoba povinná k dani může být z tuzemska, z jiného členského státu Evropské unie nebo ze třetí země. V případě, kdy se jedná o tuzemskou osobu povinnou k dani, je při stanovení místa plnění z pohledu tuzemského plátce daně poskytující služby tuzemské osobě povinné k dani předmětem daně s místem plnění v tuzemsku, protože tuzemská osoba povinná k dani má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku. Pokud nastane výše vymezená situace předmětu daně, poskytnutí služby je s místem plnění v tuzemsku, tak se jedná o uskutečněné plnění, a může se jednat, viz Obr. 2.1, o zdanitelné nebo osvobozené plnění, u něhož vzniká povinnost poskytovatele služby přiznat daň na výstupu z této obchodní transakce dle § 108 odst. 1 písm. a). Nadále v případě, kdy tuzemský plátce daně poskytne služby osobě povinné k dani z jiného členského státu Evropské unie nebo osobě povinné k dani ze třetí země, je místo plnění mimo tuzemsko, tudíž se nejedná o předmět daně v tuzemsku a takovéto plnění je plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

Pro druhou variantu u stanovení místa plnění je poskytovatel služeb tuzemská osoba povinná k dani, která není plátce, a příjemce služeb je tuzemská osoba povinná k dani, osoba povinná k dani z jiného členského státu Evropské unie nebo osoba povinná k dani z třetí země. Pokud je příjemce služeb tuzemská osoba povinná k dani je místo plnění v tuzemsku, nicméně poskytovatel služby není plátce daně jako v předešlém případě, tudíž mu nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň, i když je takováto transakce v tuzemsku předmětem daně. V odlišném případě, kdy příjemce služby je osoba povinná k dani z jiného členského státu Evropské unie, je místo plnění v jiném členském státě Evropské unie, a tudíž tato transakce není předmětem daně v tuzemsku, ale tuzemská osoba povinná k dani, která není plátcem, se stává v okamžiku poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě identifikovanou osobou a vzniká ji povinnost přiznat toto plnění v daňovém přiznání. V další situaci, kdy příjemce služby je osoba povinná k dani z třetí země, je místo plnění ve třetí zemi, a proto jako v předešlém případě poskytnutí služby není předmětem daně v tuzemsku a současně poskytovateli nevzniká povinnost k registraci daně v tuzemsku.

U varianty třetí je poskytovatelem služeb osoba neusazená v tuzemsku a příjemcem služby je tuzemský plátce. Jelikož příjemce služby u poskytnutí služby je tuzemský plátce, místo plnění je v tuzemsku, a tato transakce je předmětem daně v tuzemsku. Zákon o DPH v § 108 odst. 1 písm. c) stanoví, že tuzemský plátce nebo identifikovaná osoba je povinna přiznat daň, pokud osoba neusazená v tuzemsku poskytne služby podle § 9 až § 10d, dodá

zboží s instalací nebo montáží, nebo dodá zboží soustavami nebo sítěmi. Z toho plyne, že má tuzemský plátcce povinnost přiznat daň v daňovém přiznání.

Čtvrtou variantou je poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku, přičemž příjemcem služby je tuzemská osoba povinná k dani, která není plátcem daně. Jelikož je místo plnění v tuzemsku a je předmětem daně v tuzemsku, osoba povinná k dani se stává v okamžiku přijetí služby identifikovanou osobou a má povinnost přiznat daň pouze z této transakce.

V dalším odst. 2 v § 9 se rozumí místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Jelikož příjemce služby není blíže specifikován, může se jednat o osobu nepovinnou k dani z tuzemska, z jiného členského státu Evropské unie nebo i ze třetí země, a také není vůbec specifikován kdo je poskytovatel služby, proto lze rozlišit několik následujících případů.

V případě, kdy poskytovatel služby je tuzemský plátcce, který poskytne služby osobě nepovinné k dani. Tato obchodní transakce bude mít místo plnění v tuzemsku, což znamená, že pro poskytovatele služby je tato transakce předmětem daně v tuzemsku a vzniká mu povinnost zaplatit daň, viz §108 odst. 1 písm. a).

Dále v situaci, kdy poskytovatelem služeb je tuzemská osoba povinná k dani, která není plátcem, a příjemce služby je osoba nepovinná k dani. Tato transakce je pro poskytovatele služby předmětem daně v tuzemsku, protože je místo plnění v tuzemsku, ale osoba povinná k dani nemá povinnost se registrovat jako plátcce daně nebo jako identifikovaná osoba, tudíž nebude tato transakce zatížena daní.

Když poskytovatelem služby je osoba neusazená v tuzemsku, konkrétně osoba registrovaná k dani z jiného členského státu Evropské unie, a příjemce služby tuzemská osoba nepovinná k dani. Jelikož místo plnění není v tuzemsku, tak pro poskytovatele služby není tato transakce předmětem daně v tuzemsku, ale transakce bude zatížena daní z jiného členského státu.

2.9.6 Stanovení místa plnění u vybraných služeb

Jak už bylo uvedeno v kapitole 2.9.5, místo plnění u vyčleněných služeb v § 10 až § 10i se určí individuálním způsobem.

První vybrané ustanovení je § 10 místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, kdy v odst. 1 se rozumí místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci místo, kde se nemovitá věc nachází, a v odst. 2 se rozumí místem plnění při

poskytnutí služby vztahující se k právu stavby místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby. Jelikož pro stanovení místa plnění je nepodstatné, komu je předmětná služba poskytnuta, a není ani uvedeno kdo předmětnou službu poskytuje, jsou rozlišovány následující případy.

Pakliže je poskytovatel vztahující se k nemovité věci plátce daně a příjemce služby je kdokoliv z kteréhokoliv státu světa. Protože se nemovitá věc, na které jsou realizovány služby, nachází v tuzemsku, je místo plnění v tuzemsku. Tato transakce je i předmětem daně v tuzemsku, jelikož byla poskytnuta osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti za úplaty s místem plnění v tuzemsku. Poskytovatel služby tuzemský plátce je povinen podle § 108 odst. 1 písm. a) zaplatit daň na výstupu.

Pokud je poskytovatel služby osoba neusazená v tuzemsku, v tomto případě konkrétně osoba registrovaná k dani v jiném členském státě Evropské unie, a příjemce služby je tuzemský plátce, tuzemská osoba povinná k dani a tuzemský občan. Jelikož nemovitá věc se nachází v tuzemsku, služby vztahující se k nemovité věci mají místo plnění v tuzemsku. Dále zmíněné ustanovení § 108 odst. 1 c) stanoví, povinnost přiznat daň plátcovi nebo identifikované osobě, kterým je osobou neusazenou v tuzemsku poskytnuto plnění s místem plnění v tuzemsku. U transakce vztahující se k nemovité věci, kdy poskytovatelem služby je osoba neusazená v tuzemsku a příjemcem služby je tuzemský plátce, vzniká povinnost přiznat daň tuzemskému plátcovi. U další transakce vztahující se k nemovité věci, kdy poskytovatel služby je osoba neusazená v tuzemsku a příjemcem služby je osoba povinná k dani z tuzemska, vzniká povinnost přiznat daň tuzemské identifikované osobě, neboť tuzemská osoba povinná k dani, která není plátcem, se z důvodu přijetí služby s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku stává identifikovanou osobou. U transakce mezi osobou registrovanou k dani v jiném členském státě Evropské unie a tuzemským občanem vzniká povinnost přiznat daň osobě registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie. Tato osoba registrovaná k dani v jiném členském státě Evropské unie uskutečnila zdanitelné plnění v podobě poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, tudíž se stává tuzemským plátcem k datu uskutečnění takového zdanitelného plnění.

Další vybrané ustanovení je § 10a místo plnění při poskytnutí přepravy osob, které určuje místo plnění při poskytnutí služby přepravy osob tam, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.

Místo plnění při poskytnutí stravovací služby se rozumí v § 10c místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta.

2.10 Uskutečnění plnění

Při zjišťování daňové povinnosti je rozhodující znalost konkrétního dne, kdy se uskutečňuje nebo přijaté plnění uskutečnilo. V zákoně o DPH jsou stanoveny základní ustanovení, v nichž jsou vymezeny dny uskutečnění, přičemž u uskutečněných plnění to jsou ustanovení v § 21 uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží a poskytnutí služby, v § 22 uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží do jiného členského státu, v § 24 uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku a v § 24a uskutečnění plnění a povinnost přiznat poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, a u přijatých plnění jsou to ustanovení v § 23 uskutečnění plnění a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží a v § 25 uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu.

V § 21 odst. 1 je povinen plátce přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí zálohy, a to k tomu dni, který nastane dříve. Odst. 1 také určuje, že plátce daň na výstupu uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. V odst. 2 je uvedeno, že při dodání zboží v tuzemsku se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání podle § 13 odst. 1 (převod práva nakládat se zbožím jako vlastník) při prodeje podle kupní smlouvy, dnem převzetí v ostatních případech, dnem příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě podle zvláštního právního předpisu nebo dnem přenechání zboží k užívání podle § 13 odst. 3 písm. d) bezúplatné přenechání zboží při zániku společnosti nebo zániku členství společníka ve společnosti. V odst. 4 se stanoví, že při poskytnutí služby v tuzemsku se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve nebo dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k pozbytí nehmotné věci nebo přenechání zboží k užití jinému.

2.11 Daňové doklady

Daňové doklady jsou z pohledu zákona o DPH velice důležité, protože slouží jak příjemci plnění k uplatňování nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, tak i pro poskytovatele plnění z důvodu vedení daňové evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Daňové doklady lze vystavit v listinné nebo elektronické podobě.

Plátce a osoba povinná k dani jsou povinni vystavit daňový doklad v případech stanovených v § 28 odst. 1 a odst. 2, například kdy plátce má povinnost vystavit daňový

doklad v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě povinné k dani, do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění. Toto pravidlo vystavení daňového dokladu neplatí ve vyjmenovaných případech v odst. 5, například když se uskutečnilo dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, kdy daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém k daňové události došlo.

V § 29 odst. 1 jsou vyjmenovány základní náležitosti daňových dokladů (faktur). Nejprve jsou uvedeny základní pojmy o identifikaci osoby, která uskutečňuje plnění, nebo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje. V odst. 4 je uvedeno, že označením se pro účely daňových dokladů rozumí obchodní firma nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo název a sídlo. Daňový doklad musí dále obsahovat dle § 29 odst. 1, jak uvádí Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, „výši daně v české měně, evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, den vystavení daňového dokladu, den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu, jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně, základ daně, sazbu daně.“

V odst. 2 jsou uvedeny další povinné údaje na daňovém dokladu, a to podle konkrétního případu a situace, v jaké je daňový doklad vystavován. Jedná se o sdělení k osvobození plnění od daně, kde musí být uveden odkaz na příslušné ustanovení zákona o DPH, na příslušný článek směrnice o DPH nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno. Sdělení „vystaveno zákazníkem“ se vztahuje ke zmocnění pro osobu příjemce plnění k vystavení daňového dokladu. Také povinné sdělení „daň odvede zákazník“ k těm případům, kdy povinnost přiznat daň vzniká příjemci plnění, tzv. reverse-charge.

Nadále v odst. 3 jsou uvedené údaje, které daňový doklad nemusí obsahovat. Zachován je rozsah plnění jako povinné náležitosti daňového dokladu. Nemusí být na daňovém dokladu uvedeno DIČ příjemce plnění, pokud mu nebylo přiděleno, jednotková cena bez daně a sleva v případech, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění ke dni přijetí platby. Také daňový doklad nemusí obsahovat sazbu daně a výši daně v případech, kdy se jedná o plnění osvobozené od daně nebo osobou povinnou přiznat daň je příjemce plnění.

Zákonem o DPH jsou specifikovány i další daňové doklady, které na rozdíl od výše uvedených náležitostí nemusí obsahovat některé povinné údaje, a naopak mohou obsahovat další nezbytné údaje.

Prvním specifickým daňovým dokladem je zjednodušený daňový doklad, který podle § 30 odst. 1 lze vystavit, pokud celková částka za plnění na daňové dokladu není vyšší než 10 000 Kč a nejedná se podle odst. 2 o dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, o zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku nebo o jiné plnění. Zjednodušený daňový doklad podle § 30a odst. 1 nemusí obsahovat označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně, základ daně nebo výši daně. Pokud v § 30a odst. 2 se na zjednodušeném daňovém dokladu neuvede výše daně, pak daňový doklad musí obsahovat částku, kterou osoba, která plnění uskutečňuje, získala nebo má získat za uskutečňované plnění celkem.

Do zvláštních daňových dokladů spadají doklady jako splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad, doklad o použití a potvrzení při dražbě a při prodeji mimo dražbu. Dalšími daňovými doklady při dovozu a vývozu zboží je daňový doklad při dovozu a daňový doklad při vývozu.

Obecné ustanovení o uchovávání daňových dokladů je vymezeno v § 35, kdy v odst. 1 je vytýčena povinnost uchovávat daňové doklady uchovatelem (osobou povinnou k dani), který daňový doklad vystavil za uskutečněná plnění a také osobou registrovanou k dani v tuzemsku, pokud jde o daňové doklady za všechna plnění přijatá v souvislosti se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku. V následujícím odst. 2 je vytýčeno, že daňové doklady se uchovávají po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo.

2.12 Základ daně a výpočet daně

Základem daně se rozumí dle § 29 odst. 1, jak uvádí Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, „vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“ Z uvedené formulace základu daně vyplývá, že pokud plátcі není příslušná sjednaná cena za uskutečněné zdanitelné plnění uhrazena, základem daně je částka, kterou měl za zdanitelné plnění obdržet. Úplatou se rozumí součet základu daně (ZD) a příslušné výše daně z přidané hodnoty (*daň*) v následujícím vyjádření jako:

$$\dot{U}plata = ZD + daň . \quad (2.4)$$

V následujícím odst. 2 se stanoví postup při stanovení základu daně v případě přijetí úplaty v podobě zálohy předem, kdy základem daně je v tomto případě částka přijaté úplaty snížená o daň. V odst. 3 je vymezeno co je nutno do základu daně zahrnout, a to především částky na úhradu spotřební daně, jiné daně (zejména energetické daně), poplatky nebo jiná obdobná peněžní plnění, dotace k ceně, vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění (tj. zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize), při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou a při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují. V odst. 4 je stanoveno, že základ daně se sníží o slevu z ceny, pokud je poskytnuta k datu uskutečnění zdanitelného plnění. V odst. 6 je pak stanoven základ daně pro specifická dodání zboží a poskytnutí služby.

V § 37 odst. 1 se daň (*Zdaň*) vypočte u dodání zboží a poskytnutí služby jako součin základu daně (*ZD*) a sazby daně (*SD*) v %, tj. výpočet zdola, následujícím způsobem:

$$Zdaň = ZD \cdot \left(\frac{SD}{100} \right). \quad (2.5)$$

Vypočtená daň se může zaokrouhlit dle matematických pravidel na celé koruny, popřípadě uvádět zaokrouhlená na halíře. Konečná cena včetně daně se vypočte jako součet základu daně a vypočtené daně.

V následujícím odst. 2 se také daň (*Sdaň*) může vypočítat součinem z úplaty za zdanitelná plnění, která je včetně daně, nebo z částky stanovené podle § 36 odst. 6 (specifické dodání zboží a poskytnutí služby), která je včetně daně (*ZD*), a koeficientu, který vyjadřuje podíl, v jehož čitateli je sazba daně jako 21, 15 nebo 10 a ve jmenovateli je součet údaje v čitateli a čísla 100, přičemž koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa. Tento výpočet shora lze vyjádřit následujícím způsobem:

$$Sdaň = ZD \cdot koeficient. \quad (2.6)$$

Následně cena bez daně se vypočte jako rozdíl částky za zdanitelné plnění obsahující daň a vypočtené daně po případném zaokrouhlení.

2.13 Sazby daně

V § 47 odst. 1 se u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty uplatňuje základní sazba daně ve výši 21 %, první snížená sazba daně ve výši 15 % nebo druhá snížená sazba daně ve

výši 10 %. V odst. 2 se u zdanitelného plnění uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň.

V § 47 odst. 3 se u zboží uplatní základní sazba daně ve výši 21 %, pokud zákon o DPH nestanoví jinak. U zboží, které je uvedené v příloze č. 1 a u tepla a chladu, se uplatní první snížená sazba daně, druhá snížená sazba daně se uplatní u zboží v příloze č. 2. V odst. 4 je stejně jako u zboží výchozí sazbou daně sazba základní ve výši 21 %, přičemž jen u služeb uvedených v příloze č. 3 se uplatní první snížená sazba daně.

2.14 Osvobozená plnění

V zákoně o DPH jsou rozlišovány dva typy osvobozených plnění, a to plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně. Oba dva typy uskutečněných plnění jsou osvobozeny od daně na výstupu, ale s tím rozdílem, že u přijatých zdanitelných plnění, vztahujících se k těmto osvobozeným plněním, rozlišujeme, zda je či není nárok na odpočet daně na vstupu.

2.14.1 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

U uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně se neuplatňuje daň na výstupu a nelze uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které se týkají předmětného osvobozeného plnění.

V § 51 odst. 1 jsou vymezena plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně s odkazem na navazující § 52 až § 62, v nichž jsou pro jednotlivá osvobozená plnění uvedeny v návaznosti na příslušné právní předpisy podrobnější podmínky pro uplatňování osvobození od daně. Jedná se o tato plnění jako základní poštovní služby a dodání poštovních známek, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, penzijní činnosti, pojišťovací činnosti, dodání nemovité věci, nájem nemovité věci, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně.

U těchto plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni který nastane dříve a plátce je povinen uvést tato plnění do daňového přiznání za

zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat toto plnění, ale v kontrolním hlášení se tato plnění neuvádějí.

2.14.2 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

U uskutečněných plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně se neuplatňuje daň na výstupu, ale navíc si plátce může uplatnit odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním.

V § 63 odst. 1 jsou uvedeny plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně vždy spolu s číslem paragrafu, ve kterém jsou stanoveny podrobnější podmínky k osvobození od daně. Osvobozena jsou následující plnění jako dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, osvobození ve zvláštních případech, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob, dovoz zboží, dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím a dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přeprav tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně.

U těchto plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění, pokud zákon nestanoví jinak, a plátce je povinen uvést tato plnění do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat toto plnění.

2.15 Odpočet daně na vstupu

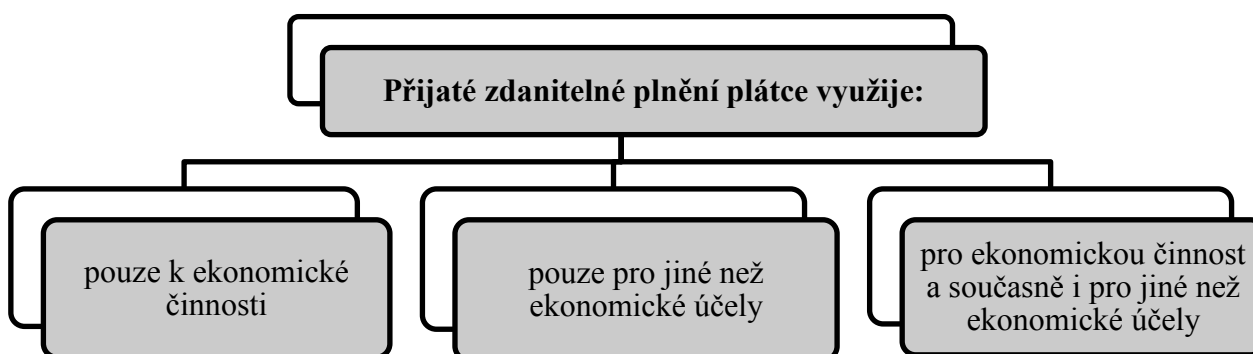
V § 72 odst. 1 je stanoveno, že plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije pro svoji ekonomickou činnost a vzniká mu nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

Pro uplatnění nároku na odpočet daně v daňovém přiznání je plátce povinen splnit následující podmínky; jako mít daňový doklad při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, nebo mít daňový doklad a také přiznat daň při odpočtu daně, kterou plátce sám přiznal na principu samovyměření. Plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny výše vymezené podmínky, ale nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky a začne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Plátce je

povinen uplatnit nárok na odpočet daně v částečné výši vždy v příslušném kalendářním roce, ve kterém byl oprávněn tento nárok uplatnit.

Na následujícím Obr. 2.3 je sestaveno schéma zobrazující možnosti použití přijatých zdanitelných plnění plátcem daně.

Obr. 2.3 Varianty uplatnění odpočtu daně



Zdroj: Vlastní zpracování

Plátce může přijatá zdanitelná plnění použít buď zcela k ekonomické činnosti, zcela pro jiné než ekonomické účely nebo jak pro ekonomickou činnost, tak i pro jiné než ekonomické účely.

Pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění výhradně k ekonomické činnosti lze si buď uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši dle § 72 odst. 5, nelze si uplatnit nárok na odpočet daně dle § 51 nebo si lze uplatnit nárok na odpočet daně v krácené výši dle § 76. Z toho plyne, že plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně k uskutečnění uskutečněných zdanitelných plnění jako je dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, u nichž by měl plátce nárok na odpočet, pokud by se uskutečnila v tuzemsku, a u dalších plnění vymezených § 72 odst. 1. Naopak plátce si nemůže uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije v rámci ekonomické činnosti pouze jen k plněním osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Pokud plátce přijaté zdanitelné plnění použije sice v rámci své ekonomické činnosti, ale pro uskutečnění jak plnění s plným nárokem na odpočet daně, tak i pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši. V tomto případě se část nároku na odpočet daně vypočte jako součin daně na vstupu u

krácených plnění za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Zálohový koeficient představuje hodnotu vypořádacího koeficientu zjištěného za uplynulý kalendářní rok. V posledním zdaňovacím období plátce provádí vypořádání odpočtu daně v krácené výši. Nejprve plátce určí vypořádací koeficient za celý kalendářní rok v posledním zdaňovacím období a porovná vypočtenou výši odpočtu daně u krácených plnění s výší skutečně uplatněných odpočtů daně u krácených plnění. Tento vzniklý rozdíl se pak uvádí v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období. Vypořádací koeficient v procentním vyjádření (*VK*) se stanoví jako podíl, kde v čitateli je součet veškerých uskutečněných zdanitelných plnění za celý kalendářní rok (*ZP*) a veškerých osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně za celý kalendářní rok (*OPSNO*), a ve jmenovateli je celkový součet hodnot v čitateli a veškerých osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně za celý kalendářní rok (*OPBNO*). Vypořádací koeficient (*VK*) lze vyjádřit dle následujícího vztahu jako:

$$VK = \frac{ZP + OPSNO}{ZP + OPSNO + OPBNO} \cdot 100. \quad (2.7)$$

Do koeficientu se také započítávají i přijaté úplaty, pokud z těchto přijatých úplat plátcí vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění, ale naopak do koeficientu se nezahrnují některá příležitostná plnění jako je prodej dlouhodobého majetku, který plátce používal pro svou ekonomickou činnost, finanční služby nebo i dodání a nájem nemovitě věci.

Pokud ale plátce použije přijaté zdanitelné plnění výhradně pro jiné než ekonomické účely, například k soukromé spotřebě, nevzniká mu nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1.

Jestliže plátce přijaté zdanitelné plnění použije jak v rámci ekonomické činnosti, tak i pro jiné než ekonomické účely, může si uplatnit odpočet daně jen v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.

2.16 Režim přenesení daňové povinnosti

Do režimu přenesení daňové povinnosti v zákoně o DPH jsou promítnuty dva režimy v podobě trvalého použití přenesení daňové povinnosti nebo dočasného použití režimu daňové povinnosti. Pro oba režimy přenesení daňové povinnosti je stanoveno, že musí dojít k uskutečnění zdanitelného plnění mezi tuzemskými plátcí, kdy je převedena povinnost přiznat a zaplatit daň na příjemce zdanitelného plnění (odběratele) ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Tento odběratel plátce si může uplatnit odpočet daně, když splní podmínky pro jeho uplatnění, a dochází tak k tzv. samovyměření. Dodavatel plátce je povinen

vystavit daňový doklad, kde neuvede výši vypočtené daně, ale uvede sdělení, že „daň odvede zákazník“.

Do trvalého použití režimu přenesení daňové povinnosti patří plnění jako dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 4, dodání nemovité věci a poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

U dočasného použití režimu přenesení daňové povinnosti se rozlišují ustanovení jako je dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedené v příloze k zákonu o DPH a mechanismus rychlé reakce. V paragrafu dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedené v příloze k zákonu o DPH je uvedeno zmocnění pro vládu stanovit svým nařízením, u kterých dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 5 se uplatní režim přenesení daňové povinnosti. V paragrafu mechanismus rychlé reakce může vláda stanovit nařízením vlády, že režim přenesení daňové povinnosti se na dočasnou dobu 9 měsíců použije i v dalších dodání zboží nebo poskytnutí služby, pokud Evropská komise za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům potvrdí, že nemá výhrady proti použití režimu přenesení daňové povinnosti.

3 Specifikace daňových dopadů u subjektů poskytujících zdravotní péči

V přecházející kapitole byly vymezeny základní principy a pojmy v oblasti daně z přidané hodnoty. Na základě těchto poznatků bude vyčíslena daňová povinnost konkrétního daňového subjektu za zdaňovací období roku 2016. Z důvodu zachování diskrétnosti nebude název vybraného daňového subjektu uváděn a pro následující aplikaci bude používán název společnost XY.

Pro účely sestavení daňového přiznání je potřeba nejprve vymezit předmět podnikání u vybrané společnosti XY a její přijatá a uskutečněná plnění.

3.1 Charakteristika vybrané společnosti

Ve společnosti XY je hlavní ekonomickou činností ústavní zdravotní péče. Vůči této společnosti XY vykonává zřizovatelskou funkci Ministerstvo zdravotnictví České republiky. Kromě hlavní činnosti společnost XY vykonává také jinou ekonomickou činnost.

V hlavní činnosti se společnost XY zabývá poskytováním zdravotních služeb v podobě péče ambulantní, lůžkové, rehabilitační a ošetrovatelské. Také je touto společností zajišťována výroba ortopedických a protetických pomůcek. Pro zaměstnance je připraveno závodní stravování v podobě výdeje oběda za zvýhodněné ceny a také například služby v podobě pronajímání bytů a jiných nebytových prostor, které stále spadají do hlavní činnosti této společnosti.

V jiné činnosti se daná společnost věnuje službám pro cizí tuzemské osoby (tedy ne pro vlastní zaměstnance), například prodejem stravy, pronájmem nebytových prostor, ubytováním, spalováním odpadu a prodejem energií.

Režijní činnosti ve společnosti XY jsou charakteristické tím, že její celkové náklady jsou rozpouštěny pomocí stanoveného klíče na konci kalendářního roku do nákladů hlavní a jiné činnosti. Jedná se především o tyto činnosti jako je příprava stravy pro pacienty, skladové hospodářství, výroba tepla ve vlastní kotelně, spalování odpadu ve vlastní spalovně, praní prádla pro pacienty a zaměstnance ve vlastní prádelně, také o činnosti administrativní, personální, řídicí, kontrolní a technické, ale i o činnosti informační, vzdělávací a zabezpečovací.

Tato vybraná příspěvková organizace je právnická osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely správy daně. Pro aplikaci daně z přidané hodnoty je tato právnická osoba plátcem daně z přidané hodnoty a její zdaňovací období je kalendářní měsíc.

Touto společností XY nebyly naplněny podmínky v návaznosti na § 99a Změny zdaňovacího období v zákoně o DPH, aby její zdaňovací období bylo kalendářní čtvrtletí.

3.2 Legislativní rámec

Společnost u výše vymezených činností musí splňovat nároky ve vymezených normách a řídit se jejími ustanoveními při sestavování daňového přiznání. Jsou to především normy v následujícím členění:

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění,
- zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), v platném znění,
- zákon č. 268/2014 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, v platném znění,
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění,
- zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, v platném znění,
- vyhláška Ministerstva zdravotnictví č. 350/2016 Sb., kterou se mění vyhláška Ministerstva zdravotnictví č. 134/1998 Sb., kterou se vydává seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami, v platném znění.

3.3 Podmínky pro osvobozená plnění

Jelikož vybraná společnost XY poskytuje zdravotní služby a za zdravotními pojišťovnami uskutečňují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, jsou pro ni závazné podmínky uvedené v zákoně o DPH v § 58 Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží. Také jsou touto společností XY poskytovány nájmy nemovitých věcí a při splnění podmínek uvedených v § 56a jsou tato plnění osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně.

3.3.1 Zdravotní služby a podmínky pro jejich osvobození

V § 58 jsou stanoveny podmínky, za nichž jsou od daně osvobozeny zdravotní služby a dodání zdravotního zboží. Jak uvádí Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, „Osvobozenou zdravotní službou se rozumí zdravotní služba blíže specifikovaná v zákoně o zdravotních službách, která je poskytována poskytovatelem služeb a

je uvedená v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, a služba s ní úzce související.“

Z toho vyplývá, že poskytovatelem zdravotních služeb se podle zákona o zdravotních službách v § 2 odst. 1 rozumí fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle tohoto zákona, a proto osvobození od daně bude platit pro poskytovatele zdravotních služeb za podmínky, že má služby uvedeny v oprávnění, i když poskytovatelé nemají smlouvy ze zdravotními pojišťovnami.

Fyzická osoba, aby mohla získat osvědčení k oprávnění a stát se tak poskytovatelem zdravotní služby, musí splnit následující podmínky a to, že musí být starší osmnácti let, svéprávná, bezúhonná, držitelem povolení k pobytu na území České republiky, pokud má povinnost takové povolení mít, způsobilá k samostatnému výkonu zdravotnického povolání, držitelem členství v Komoře, pokud to povolání vyžaduje, držitelem oprávnění užívat prostory k poskytování zdravotních služeb, a také musí předložit dokumenty o splnění požadavků na personální zabezpečení, souhlasné závazné stanovisko Státního ústavu pro kontrolu léčiv pro poskytování lékárenské péče, schválení provozního řádu zdravotnického zařízení orgánem ochrany veřejného zdraví a souhlas při poskytování lázeňské rehabilitační péče vydané Ministerstvem zdravotnictví České republiky. Oprávnění k poskytování zdravotních služeb nelze udělit, pokud jsou ale zaznamenány překážky taxativně vymezené v zákoně o zdravotních službách v § 17.

Právnická osoba se může stát poskytovatelem zdravotní služby ve formě veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti, ústavu nebo příspěvkové organizace. Předepsané právní formy zákon o zdravotních službách a zákon o zdravotnické záchranné službě ukládá fakultní nemocnici a zdravotnické záchranné službě. Před zahájením poskytování zdravotních služeb právnickou osobou musí dojít k založení právnické osoby, tj. dnem zápisu do veřejného rejstříku, k registraci právnické osoby z důvodu správy daní, důchodového pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, také k registraci z důvodu udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb, ke sjednání pojištění odpovědnosti a k uzavření smlouvy o poskytování a úhradě zdravotních služeb hrazených z veřejného zdravotního pojištění se zdravotními pojišťovnami.

Také osvobození od daně bez nároku na odpočet daně se bude vztahovat pouze a jen k poskytování zdravotní služby podle zákona o zdravotních službách, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví. Zdravotními službami se podle zákona o zdravotních službách v § 2 odst. 2 rozumí zejména poskytování zdravotní péče podle tohoto

zákona zdravotnickými pracovníky, a také činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky, které jsou vykonávány v přímé souvislosti s poskytováním zdravotní péče. Zdravotní péče je specifikována zákonem o zdravotních službách v § 2 odst. 4 jako souhrn činností a opatření prováděných u fyzických osob za účelem posuzování zdravotního stavu, předcházení, odhalení a odstranění nemoci, vady nebo zdravotního stavu, ale i udržení, obnovení nebo zlepšení zdravotního a funkčního stavu, nebo také udržení a prodloužení života a zmírnění utrpení. Zdravotní péči se také rozumí v tomto odstavci preventivní, diagnostické, léčebné, léčebně rehabilitační, ošetrovatelské nebo jiné zdravotní výkony prováděné zdravotnickými pracovníky za účelem výše vymezeného souhrnu činností a opatření.

Z toho vyplývá, že pro osvobození od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu musí být vymezena zákonem o zdravotních službách zdravotní služba, ale také musí být naplněn účel činnosti zakotvený v zákoně o DPH v podobě léčebného cíle nebo ochrany lidského zdraví. Ke službám mající léčebný cíl lze zařadit například léčbu příčin nemoci, ale i léčbu potlačující příznaky nemoci nebo i léčbu bolesti. Není-li naplněn účel pro osvobození od daně, tj. nejedná se o zdravotní službu s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, nelze takovéto plnění osvobodit od daně na výstupu. Z toho plyne, že není-li naplněn účel, ale jedná se o zdravotní službu, je zkoumaná služba zdanitelným plněním. Naopak pokud je naplněn účel a jedná se o zdravotní službu vymezenou zákonem o zdravotních službách, tak se jedná o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně, bez ohledu na to, kdo je jejich příjemcem a kdo je platí. Z toho vyplývá, že není rozhodující, zda zdravotní služba je hrazena z veřejného zdravotního pojištění či jinou osobou, aby byla osvobozena od daně.

Také služba úzce související se zdravotní službou je podle odst. 1 v § 58 zákona o DPH osvobozena. Jsou osvobozeny takové vedlejší služby, bez kterých nelze hlavní osvobozenou zdravotní službu poskytovat.

Vybraná společnost XY je zařazena do seznamu poskytovatelů zdravotních služeb v zákoně o zdravotních službách a také je držitelem oprávnění k této činnosti. Z pohledu zákona o DPH jsou zdravotní služby společnosti XY od daně osvobozeny dle § 58 a dodáním zdravotního zboží se společnost XY nezabývá.

3.3.2 Nájem nemovitých věcí a podmínky pro jejich osvobození

Zákon o DPH v § 56a vymezuje za jakých podmínek se uplatní osvobození od daně u nájmu nemovité věci. Nájem nemovité věci je plněním osvobozeným bez nároku na odpočet daně s výjimkou krátkodobého nájmu nemovité věci, nájmu prostor a míst k parkování

vozidel, nájmu bezpečnostních schránek a nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení vymezených v § 56a odst. 1. Tyto výjimky u nájmu nemovitých věcí jsou vždy zdanitelnými plněními, u kterých se uplatní základní sazba daně. Zákon o DPH v následujícím odst. 2 charakterizuje krátkodobý nájem nemovité věci jako nájem pozemku, jehož součástí je stavba, nájem stavby, nájem jednotky, včetně dodání plynu, elektřiny, tepla, chladu, vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 2 dny.

V § 56a odst. 3 se může plátce dobrovolně rozhodnout, že nájem nemovité věci v rámci uskutečňování jeho ekonomických činností jiným plátcům podrobí dani. Pokud je ale příjemce nájmu nemovitých věcí neplátce daně, nelze tyto plnění zdaňovat.

3.4 Uskutečněná plnění v léčebném zařízení

Ve společnostech XY jsou poskytovány zdravotní a nezdravotní výkony, které souvisí s hlavní a jinou hospodářskou činností. Jednotlivé výkony jsou sledovány v účetnictví na jednotlivých analytických účtech a spadají pod různá hospodářská střediska.

3.4.1 Zdravotní výkony

Ve vybrané společnosti XY jsou rozdělovány uskutečněná plnění na zdravotní výkony, které jsou od daně na výstupu osvobozeny, nebo na výkony, které nesou základní sazbu daně ve výši 21 % a první sníženou sazbu daně ve výši 15 %. Druhou sníženou sazbu ve výši 10 % vybraná společnost XY nevykazuje v daňovém přiznání, jelikož sem patří například prodej léků, které nejsou společností poskytovány.

Všechny zdravotní výkony dle vyhlášky ministerstva zdravotnictví jsou zařazeny v seznamu výkonů zdravotních služeb s příslušným číselným kódem.

3.4.1.1 Plnění osvobozená za zdravotní výkony

Společností XY jsou uskutečňovány jen plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně. Do plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu patří zdravotní výkony vykazované společností XY českým zdravotním pojišťovnám či samoplátcům.

Hlavním výkonem společnosti XY je ošetrovací den, který je složen z mnoha aktivit v peněžním vyjádření. Tyto položky se skládají zejména ze zdravotní péče, spotřeby léčiv, mezd, zdravotnického materiálu, stravy, ubytování a režijních činností pro pojištěnce. Ošetrovací dny jsou děleny na tři typy podle náročnosti poskytované péče na ošetrovatelský, rehabilitační a spinální. Tyto ošetrovací dny jsou k poslednímu dni zdaňovacího období

souhrnně fakturovány všem zdravotním pojišťovnám. U samoplátců jsou částky fakturovány zálohově a daňový doklad je vystavován ke dni přijetí úplaty. Jelikož tyto hlavní výkony jsou poskytovány s léčebným cílem nebo za účelem ochrany zdraví a jedná se o zdravotní službu nebo o služby bez kterých nelze osvobozenou zdravotní péči poskytovat, mohou být tyto výkony osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně.

Většina zdravotních služeb je osvobozena od daně na výstupu, ale pokud výkon nesplňuje zdravotní účel vymezený zákonem o DPH, musí být výkon zařazen dle klasifikace CZ-CPA kódu 86 do seznamu služeb podléhající první snížené sazbě daně ve výši 15 %. Pokud ho ale nelze zařadit, použije se základní sazba daně ve výši 21 %.

3.4.1.2 Zdanitelná plnění v základní sazbě daně za zdravotní výkony

Společností XY jsou do základní sazby daně ve výši 21 % zařazeny léčebné výkony, které nesplňují zdravotní účel dle § 58 zákona o DPH a jsou to především procedury v podobě baňkování, estetických zákroků, masáží bez indikace lékařem, čokoládových masáží, medových masáží a wellness pobytů. Do této sazby dále zařazujeme různé tržby za poplatky za vyplnění tiskopisů nebo žádostí pro veřejnoprávní subjekty nebo klienty.

3.4.1.3 Zdanitelná plnění v první snížené sazbě daně za zdravotní výkony

Ve společnosti XY se první snížená sazba daně dle „Seznamu zboží podléhajícího první snížené sazbě daně“ používá u protetických výrobků (u protéz, dlah a berlí) na oddělení ortopedické protetiky a u převážné části zboží v prodejně zdravotních potřeb. Jedná se především o opravy a úpravy na protetických a ortopedických pomůckách nebo na invalidních vozících.

3.4.2 Nezdravotní výkony

Vybraná společnost XY rozděluje uskutečněná plnění na výkony, které jsou od daně na výstupu osvobozeny, nebo na výkony, které nesou základní sazbu daně ve výši 21 %, první sníženou sazbu daně ve výši 15 % a druhou sníženou sazbu ve výši 10 %.

Nezdravotní výkony jsou všechny výkony mimo zdravotních, které jsou hrazeny jen samoplátcí nebo ostatními odběrateli. Jedná se většinou o nadstandartní příplatky nebo výkony v jiné činnosti. Všechny nezdravotní výkony jsou zařazeny do následujících druhů plnění na osvobozená a zdanitelná plnění.

3.4.2.1 Plnění osvobozená za nezdravotní výkony

Do osvobozených plnění jsou zařazovány společnosti XY výkony podléhající § 56a Nájem nemovitých věcí. Jedná se o dlouhodobé pronájmy nevyužívaných nebytových prostorů cizím nájemníkům v budovách společnosti XY. Zaměstnancům se poskytuje dlouhodobý pronájem bytových prostor.

3.4.2.2 Zdanitelná plnění v základní sazba daně ve výši 21 % za nezdravotní výkony

Společnost XY zařazuje do základní sazby daně veškeré krátkodobé pronájmy nemovitých věcí a prostorů a míst k parkování vozidel drobným odběratelům nebo fyzickým osobám dle § 56a zákona o DPH, které trvají nepřetržitě nejvýše 48 hodin. Ostatní činnosti patřící do základní sazby daně jsou představovány spalováním odpadu a jinými činnostmi pro cizí odběratele jako je prodej elektrické energie a praní prádla.

3.4.2.3 Zdanitelná plnění v první snížené sazba daně ve výši 15 % za nezdravotní výkony

Společností XY do první snížené sazby daně zařazuje prodej tepla a ubytovací služby ve vlastním penzionu pro cizí osoby. S novelou zákona o DPH od 1. 12. 2016 nově vstupuje prodej stravy pro cizí osoby do této první snížené sazby daně ve výši 15 %. Dříve prodej stravy pro cizí osoby byl zařazen v sazbě základní.

3.4.2.4 Zdanitelná plnění v druhé snížené sazbě daně ve výši 10 % za nezdravotní výkony

Do zdanitelných plnění v druhé snížené sazbě daně ve společnosti XY se řadí dle „Seznamu zboží podléhajícího druhé snížené sazbě daně“ zboží jako tištěné knihy nebo obrázkové knihy pro děti s tematikou léčebné péče, viz příloha č. 2. Společnost XY provozuje tuto činnost pouze v doplňkovém komisním prodeji.

3.5 Přijatá plnění v léčebném zařízení

Veškerá činnost společnosti XY je používána výhradně k ekonomické činnosti, tudíž lze přijatá plnění uplatnit do nároku na odpočet v plné výši (§ 72 odst. 5), nebo nelze uplatnit nárok na odpočet daně (§ 51) nebo lze uplatnit nárok odpočtu daně v krácené výši (§ 76). Pro lepší orientaci nároku na odpočet se společnost zvolila členění podle hospodářských středisek.

Celé nákladové středisko používá pouze jeden režim odpočtu daně, a to buď v plné výši, bez nároku nebo v krácené výši.

3.5.1 Uplatnění přijatého plnění s plným nárokem na odpočet daně

Společnost XY si nárokuje v plné výši odpočet daně u těch činností, u kterých plně odvádí daň z přidané hodnoty. Jedná se o zboží v prodejně zdravotních služeb, bufetu a ortopedické protetice. Plné uplatnění nároku na odpočet se týká pouze těch hospodářských středisek, které sebou nesou informace o konkrétním nároku na odpočet daně.

3.5.2 Uplatnění přijatého plnění bez nároku na odpočet daně

Uplatnění bez nároku na odpočet daně ve společnosti XY je u plnění, která jsou použita výhradně pro uskutečnění osvobozená plnění dle § 51 odst. 1 písm. g) a písm. i). Spadají tam veškeré zdravotní spotřeby, tj. spotřeba léků, zdravotního materiálu, prádla a ochranných pomůcek zaměstnanců. U ostatních nákladů (energie, opravy a udržování a ostatní služby) je rozhodující zdravotní hospodářské středisko nebo středisko bytových a nebytových prostor, kde dochází ke konečné spotřebě.

Část vyčíslené daně na daňovém dokladu se započítává do celkových pořizovacích nákladů u materiálových zásob a navyšuje celkovou hodnotu u služeb.

3.5.3 Uplatnění přijatého plnění v kráceném odpočtu

Jedná se o přijatá plnění, která budou použita pro plnění zdanitelná s nárokem na odpočet daně a osvobozená bez nároku na odpočet daně, kde není znám druh jednotlivých plnění (kde dojde ke konečné spotřebě). Shromažďují se zde veškeré spotřeby, tj. potraviny, energie, všeobecný materiál, materiál na údržbu, dlouhodobý hmotný majetek. Dále pak údržba a služby pro režijní střediska, která nesou krácený nárok na odpočet.

3.6 Režim přenesené daňové povinnosti z pohledu vybrané společnosti

V režimu přenesené daňové povinnosti je společnost XY povinna přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění dle § 92 zákona o DPH u poskytnutých stavebních nebo montážních prací. Dále je společnost povinna odvést daň na výstupu i při dodání elektřiny dle „Seznamu dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením“, viz příloha č. 5. Jelikož společnost XY vlastní licenci na prodej elektrické energie jiným odběratelům má povinnost použít režim přenesené

daňové povinnosti u celkové spotřeby energie. Na daňovém dokladu u přijatého plnění je vyčíslen pouze daňový základ, a proto společnost XY je povinna daň na výstupu vyčíslit a odvést.

Následek režimu přenesené daňové povinnosti na odběratele probíhá formou samovyměření, kdy společnost XY plně daň odvádí, ale na vstupu u přijatých plnění jí nemusí plně nárokovat, jelikož nemá nárok na žádný odpočet nebo jen v krácené výši. U elektrické energie si přímo společnost XY stanovila použití kráceného odpočtu daně na vstupu, jelikož jsou spotřebovávány všemi hospodářskými středisky. U poskytnutých stavebních nebo montážních prací je na vstupu rozhodující hospodářské středisko. Jedná-li se o zdravotní hospodářské středisko, nelze daň na vstupu nárokovat.

Naopak společnost XY dodává zboží odběrateli s režimem přenesené daňové povinnosti na dodavatele pouze dle § 92f. Jedná se o kovový a skleněný odpad dle seznamu zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti, viz příloha č. 4. V tomto případě daň odvádí odběratel a společnost XY uvede na uskutečněném plnění jen daňový základ.

4. Zjištění a stanovení daňové povinnosti vybraného subjektu

U vybrané společnosti XY je třeba při stanovení daňové povinnosti zachovat postup dle vymezeného rámce daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Struktura kapitoly 4 je tudíž sestavena dle podoby daňového přiznání. Toto daňové přiznání je členěno na jednotlivé oddíly A, B a C.

V oddíle A se nejprve nachází vstupní údaje o příslušném finančním úřadu, pod kterým vybraný plátce daně z přidané hodnoty výběrem daně spadá. Dále je vyplněno společností XY daňové identifikační číslo a zaškrtnuto, že se jedná o řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc prosinec roku 2016. Toto vybrané řádné daňové přiznání má plátce povinnost podat příslušnému finančnímu úřadu do 25 dnů v následujícím zdaňovacím období, konkrétně do 25. ledna 2017. Řádné daňové přiznání je povinen plátce podat elektronicky na elektronickou adresu podatelny příslušného finančního úřadu společně s kontrolním hlášením za stejné zdaňovací období. Součástí oddílu A je též název právnické osoby, sídla a uvedení hlavní ekonomické činnosti, což je ve společnosti XY ústavní zdravotní péče.

V oddíle B společnost XY prohlašuje pravdivost a úplnost údajů a stvrzuje jej elektronickým podpisem. Plátce je zastoupen ředitelem společnosti.

Oddíl C se klasifikuje na pododdíly v následujícím členění: zdanitelné plnění, ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně, doplňující údaje, nárok na odpočet daně, krácení nároku na odpočet daně a výpočet daně. Číselné hodnoty se v daňovém přiznání uvádí zaokrouhlené na celé koruny. Pro stanovení výše daňové povinnosti v oddíle C je nutné postupovat podle jednotlivých řádků daňového přiznání. Pro následující podkapitoly byly použity názvy pododdílů oddílu C daňového přiznání.

Na účtu č. 343 - daň z přidané hodnoty jsou zaznamenávány jednotlivé směry plnění s analytickým členěním uvedeným v účtovém rozvrhu pro správné zařazení do jednotlivých řádků daňového přiznání. Všechny uvedené následující příklady jsou vybírány dle jednotlivých typů analytických účtů daně z přidané hodnoty a daňových sazeb.

4.1 Zdanitelná plnění v léčebném zařízení

Do zdanitelných plnění jsou ve společnosti XY zařazeny jednotlivé plnění v podobě dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, dále občasné pořízení zboží z jiného členského státu a režim přenesení daňové povinnosti – z pohledu společnosti XY jako odběratel zboží a příjemce služeb.

Pro vymezený předmět daně v zákoně o DPH musí plnění splňovat podmínku, že mají místo plnění v tuzemsku. Společnost XY má veškerá místa plnění u dodání zboží v tuzemsku, jelikož společností XY jsou uskutečňovány dodávky zboží bez odeslání nebo přepravy, kde místo plnění zákon o DPH stanoví tam, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje, tzn. v tuzemské společnosti XY. U poskytnutých služeb plátcem je místo plnění v tuzemsku, jelikož má společnost XY sídlo v tuzemsku, a u poskytování stravovacích služeb plátcem je místo plnění také v tuzemsku, protože jsou tyto služby skutečně poskytovány v tuzemsku.

4.1.1 Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku

V pododdílu zdanitelná plnění za společnost XY jsou v sekci dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku uvedeny kumulované základy daně a daň na výstupu se základní sazbou daně a s oběma sníženými sazbami dohromady za jednotlivá zdanitelná plnění, viz následující Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Obsahová náplň 1. a 2. řádku daňového přiznání

		Řádek daňového přiznání	Základ daně (v Kč)	Daň na výstupu (v Kč)
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1.	770 997	161 928
	snížená	2.	2 255 764	338 256

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

Z následující Tab. 4.1 je patrné, že společnost XY vykazuje více zdanitelných plnění se sníženými sazbami daně než se základní sazbou daně. Je to dáno druhem fakturovaných činností, které splňují podmínky v seznamu zboží a služeb podléhajících sníženým sazbám daně. Největší část zdanitelných plnění je za prodej a opravy zdravotnických prostředků, které společnost XY fakturuje zdravotním pojišťovnám. Mezi ostatní plnění patří tržby za teplo, ubytovací a stravovací služby.

Pro všechny transakce v daňovém přiznání platí proto, že jsou předmětem daně v tuzemsku, jelikož poskytovatelem služeb je osoba povinná k dani, konkrétně je jím plátcem, a byly poskytnuty v rámci uskutečňování ekonomické činnosti za úplatu s místem plnění v tuzemsku. Jelikož základ daně a daň na výstupu se uvádí do daňového přiznání

v kumulované hodnotě, proto jsou uvedeny v následující Tab. 4.2 nejvýznamnější uskutečněná plnění.

V Tab. 4.2 jsou vybrané příklady, které se vztahují k dodání zboží nebo k poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Jednotlivé daňové doklady jsou evidovány ve společnosti XY podle čísla dokladu, kde první tři čísla označují druh účetního dokladu. Daňový doklad obsahuje též daňové identifikační číslo odběratele nebo příjemce služby jen tehdy pokud ho má přiděleno. Pro účely znázornění jednotlivých příkladů jsou uvedena DIČ ve fiktivním tvaru. U zjednodušených daňových dokladů není tato náležitost nutná. Součástí daňového a zjednodušeného daňového dokladu je předmět plnění, kde jsou uvedeny jednotlivé popisy položek plnění. Den uskutečnění plnění (DUP) svým datem spadá do zdaňovacího období za měsíc prosinec 2016. Příslušná sazba daně se vztahuje k předmětu plnění. Základ daně vyjadřuje cenu bez daně, ze kterého je pomocí sazby daně vypočtena daň na výstupu.

Tab. 4.2 Výčet vybraných plnění z 1. a 2. řádku daňového přiznání

Číslo dokladu	DIČ	Předmět plnění	DUP	Sazba (v %)	Základ daně (v Kč)	Daň na výstupu (v Kč)	Řádek daňového přiznání
010/4443	CZ71207856	Likvidace odpadu	12.12. 2016	21	7 800,00	1 638,00	1.
010/4446	CZ75090970	Prodej elektrické energie	31.12. 2016	21	9 390,00	1 971,90	1.
010/4219	CZ00445355	Ubytování v penzionu	31.12. 2016	15	8 696,00	1 304,00	2.
010/5813	CZ15053814	Prodej ortopedických pomůcek	31.12. 2016	15	14 077,00	2 111,55	2.
010/5741	CZ47114304	Prodej stravy	31.12. 2016	15	12 174,40	1 825,60	2.
070/3929	Osoba nepovinná k dani	Prodej knih	15.12. 2016	10	750,00	75,00	2.

Zdroj: Daňová evidence vybraného subjektu

V předcházející Tab. 4.2 jsou společností XY vyčísleny výše daně na výstupu u jednotlivých uskutečněných plnění následujícím postupem:

Likvidace odpadu	$daň = 7800 \cdot \frac{21}{100} = 1638,00$	(21 %)
Prodej elektrické energie	$daň = 9390 \cdot \frac{21}{100} = 1971,90$	(21 %)
Ubytování v penzionu	$daň = 10000 \cdot \frac{15}{100} = 1500,00$	(15 %)
Prodej ortopedických pomůcek	$daň = 14077 \cdot 0,1304 = 1835,64$	(15 %)
Prodej stravy	$daň = 14000 \cdot 0,1304 = 1825,60$	(15 %)
Prodej knih	$daň = 750 \cdot \frac{10}{100} = 75,00$	(10 %)

U výše vybraných plnění je použit výpočet daně na výstupu zdola, jen u prodeje ortopedických pomůcek a stravy byl použit výpočet shora, z důvodu výpočtu z konečné ceny kalkulace. Výpočet na základě daňové sazby nebo koeficientů se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Výše daně na výstupu u jednotlivých vybraných transakcí je součástí základní a snížené sazby v řádcích 1. a 2. daňového přiznání.

4.1.2 Pořízení zboží z jiného členského státu

Společností XY byla nakoupena automatická pračka z jiného členského státu Evropské unie. Jelikož dodavatelem automatické pračky byla osoba registrovaná k dani v jiném členském státě Evropské unie, je místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu tam, kde se zboží nachází po ukončení odeslání zboží, tzn. v tuzemsku. Tato transakce je předmětem daně v tuzemsku, protože došlo k pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplaty a tato transakce je uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, konkrétně plátcem, v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti.

Toto přijaté plnění při pořízení zboží z jiného členského státu bylo přijato ze zahraničí bez vyčíslení sazby a částky daně z přidané hodnoty. Ke zboží je povinná společnost XY zařadit příslušnou sazbu daně platnou v České republice a daň na výstupu odvést, viz následující Tab. 4.3.

Tab. 4.3 Obsahová náplň 3. řádku daňového přiznání

		Řádek daňového přiznání	Základ daně (v Kč)	Daň na výstupu (v Kč)
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3.	4 044	849

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

Jelikož společností XY nejsou uskutečněny žádná jiná pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, je proto nákup automatické pračky jediným přijatým zdanitelným plněním v následující Tab. 4.4, které vstupuje do 3. řádku daňového přiznání.

Tab. 4.4 Plnění z 3. řádku daňového přiznání

Číslo dokladu	DIČ	Předmět plnění	DUP	Sazba (v %)	Základ daně (v Kč)	Daň na výstupu (v Kč)	Řádek daňového přiznání
020/4201	SK4020152884	Automatická pračka	21.12.2016	21	4 044,00	849,24	3.

Zdroj: Daňová evidence vybraného subjektu

Společnost XY má povinnost vyčíslit daň na výstupu u přijatého plnění u pořízení automatické pračky z jiného členského státu Evropské unie následujícím postupem:

$$\text{Automatická pračka} \quad daň = 4044 \cdot \frac{21}{100} = 849,00$$

4.1.3 Režim přenesení daňové povinnosti na odběratele zboží nebo příjemce služeb

Společnost XY má povinnost použít režim přenesené daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služeb a přiznat daň na výstupu u přijatých plnění za stavební práce nebo elektřinu. Tento režim přenesení daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služeb u přijatého plnění společnost XY použije pouze pokud dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služeb je tuzemský plátc, protože společnost XY neuskutečňuje stavební práce nebo neprodává elektřinu dalšímu obchodníkovi. Místo plnění se stanoví u dodání elektřiny v tuzemsku, protože elektřinu spotřebovává tuzemská osoba nepovinná k dani. Místo plnění

při poskytnutí stavebních prací je v tuzemsku, protože nemovitost se nachází v tuzemsku. Předmětem daně jsou proto oba dva typy transakcí, protože se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

V následující Tab. 4.5 je v souhrnu uveden základ daně a daň na výstupu za všechna přijatá plnění, u kterých se podle zákona o DPH musí použít režim přenesení daňové povinnosti.

Tab. 4.5 Obsahová náplň 10. a 11. řádku daňového přiznání

		Řádek daňového přiznání	Základ daně (v Kč)	Daň na výstupu (v Kč)
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10.	7 321 630	1 537 542
	snížená	11.	310 457	46 568

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

Z předcházející Tab. 4.5 je zřejmé, že společnost XY má vyšší povinnost přiznat daň na výstupu z přijatých plnění se základní sazbou daně než z přijatých plnění se sníženou sazbou daně. Je nutno podotknout, že na daňových dokladech je vyčíslen pouze základ daně a společnost má povinnost vyčíslit a odvést daň.

V následující Tab. 4.6 jsou uvedeny příklady odvodu daně při přenesené daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služby, které jsou součástí 10. nebo 11. řádku daňového přiznání.

Tab. 4.6 Výčet vybraných plnění z 10. a 11. řádku daňového přiznání

Číslo dokladu	DIČ	Předmět plnění	DUP	Sazba (v %)	Základ daně (v Kč)	Daň na výstupu (v Kč)	Řádek daňového přiznání
020/5096	CZ26385759	Spotřeba elektrické energie	31.12. 2016	21	142 709,00	29 968,89	10.
020/5961	CZ03902188	Oprava budovy zdravotního pavilónu	27.12. 2016	21	200 000,00	42 000,00	10.
020/5962	CZ03902188	Rekonstrukce bytů	12.12. 2016	15	231 794,11	34 769,12	11.

Zdroj: Daňová evidence vybraného subjektu

V Tab. 4.6 jsou uvedeny příklady, které spadají do režimu přenesené daňové povinnosti na odběratele zboží nebo příjemce služby. Společnost XY má proto tedy povinnost vyčíslit daň na výstupu následujícím postupem:

Spotřeba elektrické energie	$daň = 142709 \cdot \frac{21}{100} = 29968,89$
Oprava budovy zdravotního pavilónu	$daň = 200000 \cdot \frac{21}{100} = 42000,00$
Rekonstrukce bytů	$daň = 231794,11 \cdot \frac{15}{100} = 34769,12$

4.2 Ostatní plnění v léčebném zařízení

Jelikož společnost XY nezaznamenala v měsíci prosinec žádný prodej kovového nebo skleněného odpadu, uvádí se v Tab. 4.7 pouze příklad za měsíc říjen, který je součástí daňového přiznání za zdaňovací období říjen. Jedná se o 25. řádek daňového přiznání Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - dodavatel zboží.

Tab. 4.7 Vybrané plnění nevstupující do řádného daňového přiznání

Číslo dokladu	DIČ	Předmět plnění	DUP	Základ daně (v Kč)
010/2521	CZ28260020	Prodej skleněného odpadu	30.10.2016	3 420,00

Zdroj: Daňová evidence vybraného subjektu

Společnost XY dle daňové evidence vystaví daňový doklad plátcí pouze se základem daně a odběratel CZ28260020 je povinen dle § 92 písm. c) vyčíslit a odvést daň.

4.3 Doplnující údaje v léčebném zařízení

Tato podkapitola je zde zařazena z důvodu zachování podoby daňového přiznání, jelikož společnost v daném sledovaném období neuskutečňuje žádný zjednodušený postup zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou ani žádný osvobozený dovoz zboží nebo opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

4.4 Nárok na odpočet daně v léčebném zařízení

Společnost XY na vstupu uplatňuje nárok na odpočet jen z nezdravotních činností s plným nárokem nebo dle koeficientu, jelikož u zdravotních činností nemá společnost XY

nárok na odpočet daně. Dále vzniká nárok na plný nebo krácený odpočet z režimu přenesené daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služeb.

4.4.1 Neuplatnění nároku na odpočet daně

Společnost XY si nemůže uplatnit nárok na odpočet daně u zdravotních služeb a nájmu nemovitých věcí podle zákona o DPH v § 51. Z toho plyne, že pokud bylo přijaté zdanitelné plnění použito k plněním osvobozeným, celkové částky včetně daně u přijatých zdanitelných plnění se evidují na účtech majetku a služeb v plné výši. Týká se to i režimu přenesené daňové povinnosti. Tato odlišnost je specifická u všech podobných zdravotních ústavů. Nárok na odpočet daně také nevzniká u přijatého zdanitelného plnění použitého pro reprezentaci.

Hodnoty neuplatnění nároku na odpočet daně nejsou v daňovém přiznání uvedeny v žádném oddílu. Jedná se především zejména o spotřeby léků, zdravotního materiálu, drobného hmotného zdravotního majetku, opravy a udržování zdravotního majetku a o služby pro zdravotní oddělení.

4.4.2 Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců

V daňových základech pro základní a snížené sazby daně jsou uvedeny kumulované částky všech základů daní u přijatých zdanitelných plnění od plátců jak v plné výši, tak i v kráceném odpočtu, viz Tab. 4.8.

Tab. 4.8 Obsahová náplň 40. a 41. řádku daňového přiznání

		Řádek daňového přiznání	Základ daně (v Kč)	V plné výši (v Kč)	Krácený odpočet (v Kč)
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40.	2 844 320	77 124	520 184
	snížená	41.	2 309 386	53 572	292 745

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

V předcházející Tab. 4.8 jsou přijatá zdanitelná plnění ve společnosti XY členěna na ty plnění, která mají plný nárok na odpočet daně a na ta která spadají do kráceného odpočtu.

Společnost XY má plný nárok na odpočet v těch činnostech, u kterých se plně odvádí daň na výstupu. Jedná se především o přijatá plnění v podobě nákupu protetického zboží, rehabilitačních pomůcek a zboží do bufetu, viz následující příklady v Tab. 4.9.

Tab. 4.9 Výčet vybraných přijatých plnění v plné výši z 40. a 41. řádku daňového přiznání

Číslo dokladu	DIČ	Předmět plnění	DUP	Sazba (v %)	Základ daně (v Kč)	Daň na vstupu (v Kč)	Řádek daňového přiznání
020/5123	CZ48215689	Protetický materiál	10.12. 2016	21	22 456,00	4 715,80	40.
020/5903	CZ85214785	Obuv do prodejny zdravotních potřeb	1.12. 2016	21	17 271,00	3 626,91	40.
020/6005	CZ78542689	Potraviny do bufetu	12.12. 2016	15	500,00	75,00	41.
020/4789	CZ98541258	Nákup berlí	8.12. 2016	15	1 000,00	150,00	41.
020/6853	CZ14786332	Nákup knih	15.12. 2016	10	750,00	75,00	41.

Zdroj: Daňová evidence vybraného subjektu

V předcházející Tab. 4.9 jsou uvedeny příklady daňových dokladů v daňové evidenci společnosti XY. U těchto přijatých plnění si společnost může nárokovat plně odpočet daně na vstupu. Jelikož společnost XY plně odvádí daň na výstupu u uskutečňování protetických výkonů, může si plně nárokovat odpočet daně za nákup protetického materiálu, obuvi nebo i berlí v prodejně zdravotních potřeb. Tato všechna přijatá plnění ve společnosti XY spadají do plného nároku na odpočet daně a na daňovém dokladu je stanovena příslušná sazba daně.

V následující Tab. 4.10 je výčet přijatých plnění od plátců, která svojí povahou jsou použita částečně pro zdanitelná a osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, a tudíž jejich daně na vstupu jsou součástí kráceného nároku na odpočet daně. Je ale potřeba zdůraznit, že krácené odpočty v celé své výši nesníží daňovou povinnost jako nároky na odpočet v plné výši, viz dále 46. řádek daňového přiznání. V následující Tab. 4.10 je například uveden případ nákupu potravin do kuchyně, a jelikož výdeje oběda jsou spotřebovány pacienty, zaměstnanci, ale i cizími osobami, je nárok na odpočet daně u těch přijatých zdanitelných plnění zařazen do kráceného odpočtu.

Tab. 4.10 Výčet vybraných přijatých plnění v kráceném odpočtu z 40. a 41. řádku daňového přiznání

Číslo dokladu	DIČ	Předmět plnění	DUP	Sazba (v %)	Základ daně (v Kč)	Daň na vstupu (v Kč)	Řádek daňového přiznání
020/7456	CZ78963258	Poradenská činnost	1.12.2016	21	3 000,00	630,00	40.
020/5263	CZ54976453	Údržbářský materiál	12.12.2016	21	1 500,00	315,00	40.
020/4263	CZ69854132	Potraviny do kuchyně	10.12.2016	15	5 000,00	750,00	41.
020/4265	CZ85236987	Vodné a stočné	31.12.2016	15	30 000,00	4 500,00	41.
020/5321	CZ45698521	Kojenecká výživa	31.12.2016	10	2 000,00	200,00	41.

Zdroj: Daňová evidence vybraného subjektu

4.4.3 Nárok odpočtu daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13

Společností XY je uskutečňován v řádcích 3 až 13 pouze režim přenesené daňové povinnosti – odběratel zboží a příjemce služby a pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Společnost XY má nárok na odpočet daně z těchto přijatých zdanitelných plnění, u kterých je nárok na odpočet daně na vstupu jak v plné, tak i v krácené výši, viz Tab. 4.11. Jelikož společnost XY si nemůže uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých plnění se sníženou sazbou daně spadající do režimu přenesené daňové povinnosti, například za opravy bytů pronajímané zaměstnancům, je pouze daňového přiznání v 43. řádku výčet těch činností, u kterých si může uplatnit odpočet daně v základní sazbě daně.

Tab. 4.11 Obsahová náplň 43. řádku daňového přiznání

		Řádek daňového přiznání	Základ daně (v Kč)	V plné výši (v Kč)	Krácený odpočet (v Kč)
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43.	1 462 469	5 414	301 705

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

Jako příklad v Tab. 4.12 je uveden daňový doklad z režimu přenesené daňové povinnosti za stavební úpravy v budově protetického oddělení. Jelikož se jedná o budovu protetického oddělení, společnost XY si nárokovala plný odpočet daně.

Tab. 4.12 Vybrané přijaté plnění v plné výši z 43. řádku daňového přiznání

Číslo dokladu	DIČ	Předmět plnění	DUP	Sazba (v %)	Základ daně (v Kč)	Daň na vstupu (v Kč)	Řádek daňového přiznání
020/4568	CZ42685138	Montáž žaluzií v budově protetického oddělení	2.12. 2016	21	20 000,00	4 200,00	43.

Zdroj: Daňová evidence vybraného subjektu

Také v následující Tab. 4.3 je uveden příklad kráceného odpočtu nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění. Společnost XY si nárokovala v níže uvedeném daňovém dokladu odpočet daně v krácené výši, jelikož se jedná o spotřebu elektrické energie, a tudíž nelze jednoznačně určit jaká část patří do zdravotní péče. U pořízení automatické pračky z jiného členského státu si společnost XY může částečně nárokovat odpočet daně.

Tab. 4.13 Vybrané přijaté plnění v kráceném odpočtu z 43. řádku daňového přiznání

Číslo dokladu	DIČ	Předmět plnění	DUP	Sazba (v %)	Základ daně (v Kč)	Daň na vstupu (v Kč)	Řádek daňového přiznání
020/4865	CZ31294658	Spotřeba elektrické energie	31.12. 2016	21	142 709,00	29968,89	43.
020/4201	SK4020152884	Automatická pračka	21.12. 2016	21	4 044,00	849,24	43.

Zdroj: Daňová evidence vybraného subjektu

4.4.4 Stanovení odpočtu daně celkem

V odpočtu daně celkem v plné výši za společnost XY jsou vyčísleny součty daní na vstupu v plné výši z 41., 42. a 43. řádku, viz následující Tab. 4.14. Dále je zde uvedena hodnota součtu daní za krácený odpočet též z 41., 42. a 43. řádku. Součet všech krácených

odpočtů daně je základnou pro výpočet skutečného odpočtu, který si můžu společnost uplatnit v krácené výši.

Tab. 4.14 Obsahová náplň 46. řádku daňového přiznání

		Řádek daňového přiznání	V plné výši (v Kč)	Krácený odpočet (v Kč)
Odpočet daně celkem	základní	46.	136 110	1 114 634

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

4.4.5 Hodnota pořízeného majetku

V následující Tab. 4.15 jsou informativně uvedeny hodnoty základu daně a daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění v podobě majetku pořízeného nebo vytvořeného vlastní činností. Společnost XY podle § 4 odst. 4 písm. d) v měsíci prosinci nakoupila dlouhodobý hmotný majetek a uplatnila si na vstupu nárok v plné výši. Do majetku oddělení ortopedické protetiky byl zařazen stojan na stavbu protéz. Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností dle § 4 odst. 4 písm. e) nebyl společností XY vyroben.

Tab. 4.15 Obsahová náplň 47. řádku daňového přiznání

	Řádek daňového přiznání	Základ daně (v Kč)	V plné výši (v Kč)
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)	47.	128 837	27 056

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

V Tab. 4.15 nejsou uvedeny přijatá plnění za dlouhodobý majetek u kterých nelze uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

4.5 Krácení nároku na odpočet daně v léčebném zařízení

Pro výpočet kráceného nároku na odpočet daně je důležité vymezit vstupní data pomocí nichž lze vyčíslit celkovou výši odpočtu. Společnost XY má povinnost v prosinci každého roku vyčíslit vypořádací koeficient, popřípadě i změnu odpočtu.

4.5.1 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně

Společností XY jsou uskutečňovány pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně za nájem nemovité věci dle § 56a a za zdravotní služby dle § 58. Významnou část

z celkové částky osvobozených plnění od daně bez nároku na odpočet daně tvoří osvobozená plnění za zdravotní služby, které jsou hrazeny českými zdravotními pojišťovnami. Menší část je tvořena osvobozenými plnění za dlouhodobé nájmy nemovitých věcí (budovy, pozemky) a za nadstandartní zdravotní služby hrazenými samoplátcí (hiporehabilitace).

V následující Tab. 4.16 je uvedena celková hodnota všech uskutečněných osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně.

Tab. 4.16 Obsahová náplň 50. řádku daňového přiznání

	Řádek daňového přiznání	Celková hodnota (v Kč)
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50.	24 084 102

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

V následující Tab. 4.17 jsou uvedeny příklady osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Společnost XY daňové doklady zasílá vždy k poslednímu zdaňovacímu období hospitalizačního a ambulantního výkonu za pojištěnce příslušné zdravotní pojišťovně. Služby v podobě hiporehabilitace jsou zařazeny do seznamu zdravotních výkonů a jedná se o činnost s léčebným cílem, a tudíž jsou od daně na výstupu osvobozeny. Tyto výkony neproplácí zdravotní pojišťovna, ale hradí si vždy samoplátcí sami. Také dlouhodobý pronájem nevyužívané budovy pro cizího plátce je osvobozeným plněním.

Tab. 4.17 Výčet vybraných plnění z 50. řádku daňového přiznání

Číslo dokladu	DIČ	Položka daňového dokladu	DUP	Hodnota plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	Řádek daňového přiznání
010/4450	CZ48946151	Hospitalizace	31.12.2016	5 000 100,00	50.
010/4463	CZ46354188	Ambulance	31.12.2016	1 200 000,00	50.
070/4072	Osoba nepovinná k dani	Hiporehabilitace	10.12.2016	2 000,00	50.
010/4155	CZ28741236	Pronájem nebytových prostor	31.12.2016	10 000,00	50.

Zdroj: Daňová evidence vybraného subjektu

4.5.2 Krácení nároku na odpočet daně

Vlastní odpočet daně v krácené výši za měsíc prosinec se vypočítá jako součin daně na vstupu u kráceného odpočtu za prosinec (46. řádek) a zálohového koeficientu v %. Zálohovým koeficientem se rozumí vypořádací koeficient za rok 2015. Výši odpočtu daně v krácené výši se zaznamená na řádek 52., viz následující Tab. 4.18.

Tab. 4.18 Obsahová náplň 52. řádku daňového přiznání

	Řádek daňového přiznání	Zálohový koeficient (v %)	Odpočet (v Kč)
Část odpočtu daně v krácené výši	52.	12	133 756

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

K výpočtu odpočtu u části odpočtu daně v krácené výši byl použit následující vzorec:

$$odpocet = 1114634 \cdot \frac{12}{100} = 133756,$$

kde částka 1 114 634 Kč představuje celkovou hodnotu kráceného odpočtu za měsíc prosinec, která je násobena 12% zálohovým koeficientem.

Tímto vypočteným odpočtem za měsíc prosinec ve výši 133 756 Kč si společnost XY krátí vlastní daňovou povinnost za tento měsíc prosinec.

4.5.3 Vypořádání odpočtu daně

Ke konci běžného roku 2016 provádí společnost XY vypořádání odpočtu daně v krácené výši. Jednotlivé částky v řádkách daňových přiznání, která vstupují do vypořádání výpočtu daně, se kumulují za celý kalendářní rok a vyloučí se řádky, které se do koeficientu nezapočítávají. Dochází k stanovení vypořádacího koeficientu vyjádřeného jako procentní podíl, kde v čitateli je součet všech základů daně za uskutečněná zdanitelná plnění a za uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně za období roku 2016, a ve jmenovateli je celkový součet hodnot čitatele a součet veškerých uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně za rok 2016.

Jelikož společnost XY neuskutečňuje za celý rok 2016 žádné plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, je v čitateli pouze hodnota kumulovaných uskutečněných zdanitelných plnění. Veškeré částky potřebné k výpočtu vypořádacího koeficientu jsou

znázorněny v tabulkách v příloze č. 6. Výpočet vypořádacího koeficientu za období roku 2016 lze vyjádřit jako:

$$koeficient = \frac{39423794}{363503999} \cdot 100 = 11\%,$$

kde částka 39 423 794 Kč za všechna zdanitelná období v roce 2016 představuje součet základů daně za uskutečněná zdanitelná plnění se základní a sníženými sazbami a za uskutečněná plnění z přenesené daňové povinnosti – dodavatel. Následně částka 363 503 999 Kč je tvořena součtem částky 39 423 794 Kč a všemi kumulovanými osvobozenými plněními bez nároku na odpočet daně za všechna zdanitelná období v roce 2016.

Vypořádací koeficient za rok 2016 vyšel nižší než vypořádací koeficient za rok 2015, protože společnost XY v roce 2015 uskutečnila v celkové roční hodnotě méně osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně.

Vypořádací koeficient za rok 2016 se запиše do 53. řádku s příslušnou změnou odpočtu v korunách, viz následující Tab. 4.19.

Tab. 4.19 Obsahová náplň 53. řádku daňového přiznání

	Řádek daňového přiznání	Vypořádací koeficient (v %)	Změna odpočtu
Vypořádání odpočtu daně	53.	11	-84 125

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

Pro vyčíslení částky změny odpočtu v Tabulce 4.19 je zapotřebí za celý kalendářní rok 2016 vyčíslit nárok na odpočet dle výše vypočteného vypořádacího koeficientu a také již uplatněný celkový odpočet daně.

Nárok na odpočet za celý rok 2016 v Kč dle vypořádacího koeficientu (*OV*) lze vyjádřit jako:

$$OV = 8412500 \cdot \frac{11}{100} = 925375,$$

kde částka 8 412 500 Kč představuje celkový součet krácených odpočtů za dvanáct zdaňovacích období.

Následně změnu odpočtu za období roku 2016 v Kč (ZO), která se vypočítá jako rozdíl mezi skutečným nárokem na odpočet dle vypořádacího koeficientu a již uplatněnou částkou odpočtu daně v krácené výši, lze vyjádřit jako:

$$ZO = 925375 - 1009500 = -84125,$$

kde hodnota 1 009 500 Kč je již uplatněný celkový odpočet, který si společnost nárokovala v kráceném odpočtu za celý rok 2016.

Změna odpočtu vyšla v záporné výši, jelikož si společnost XY nárokovala za celý rok na dílčích odpočtech více než měla. V daňovém přiznání se o změnu odpočtu upraví celkový nárok na odpočet daně, který si mohla společnost XY v prosinci uplatnit.

Součet změny odpočtu a části neuplatněného kráceného odpočtu dle koeficientu za měsíc prosinec (*soucet*) se zúčtovává do nákladů. Neuplatněná výše, která byla zúčtována do nákladů z důvodu kráceného odpočtu, je vypočítána jako:

$$soucet = (1114634 - 133756) + 84125 = 1065003.$$

Vypořádací koeficient ve výši 11 % je používán jako zálohový koeficient ve zdaňovacích obdobích následujících v roce 2017.

4.6 Výpočet daně v léčebném zařízení

Hlavním oddílem daňového přiznání je výpočet daně, kde je stanovena daňová povinnost vybraného daňového subjektu. Pro vyčíslení daňové povinnosti za společnost XY za zdaňovací období prosinec 2016 je důležité vyčíslit daň na výstupu a následně její odpočet daně, viz následující Tab. 4.20.

Tab. 4.20 Obsahová náplň 62., 63. a 64. řádku daňového přiznání

	Řádek daňového přiznání	Hodnota (v Kč)
Daň na výstupu (1 až 13 - 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)	62.	2 085 143
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63.	185 741
Vlastní daň (62 - 63)	64.	1 899 402

Zdroj: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost XY

Ve společnosti XY je daň na výstupu v Kč (*VD*) v 62. řádku určena součtem všech daní na výstupu z 1., 2., 3., 10. a 11. řádku, v následujícím vyčíslení:

$$VD = 161928 + 338256 + 849 + 1537542 + 46568 = 2085143.$$

U těchto daní na výstupu z vyjmenovaných řádků daňového přiznání má společnost XY povinnost přiznat daň na výstupu za zdaňovací období prosinec.

Odpočet daně je souhrn všech částek daní, o kterou si může ponížit celkovou výši daně na výstupu. Společnost XY celkovou výši odpočtu daně v Kč (*OD*) za zdaňovací období prosinec určila následujícím výpočtem jako:

$$OD = 136110 + 133756 - 84125 = 185741,$$

kde částka 136 110 Kč představuje celkový odpočet daně v plné výši z 46. řádku, dále částka 133 756 Kč je odpočet daně v krácené výši dle zálohového koeficientu ve výši 12 % z 53. řádku a hodnota změny odpočtu dle vypořádacího koeficientu ve výši 11 % je ve výši -84 125 Kč.

Vlastní daňová povinnost za zdaňovací období prosinec společnosti XY je uvedena v 64. řádku daňového přiznání, viz předcházející Tab. 4.20. Tato vlastní daň se vyjádří jako rozdíl daně na výstupu z 62. řádku a odpočtu daně z 63. řádku. Pro konkrétní společnost XY je daňová povinnost v Kč vyčíslena jako:

$$DP = 2085143 - 185741 = 1899402.$$

Společnost XY má povinnost vlastní výši daně za měsíc prosinec odvést do veřejného rozpočtu do 25 dnů v následujícím zdaňovacím období.

Protože byla finančním úřadem vyměřena daň a společnost XY nepodávala žádné dodatečné daňové přiznání, je výše daňové povinnosti za měsíc prosinec úplná.

4.7 Účetní případ spojený s daňovým přiznáním v léčebném zařízení

Na účetním dokladu v následující Tab. 4.21 jsou zaznamenány jednotlivé účetní operace spojené s výpočtem daně. Tento účetní doklad nese analytické účty syntetického účtu 343 – daň z přidané hodnoty. Jednotlivé analytické účty jsou číselně rozlišeny dle uplatněné sazby daně jak na vstupu (v plné výši nebo krácený odpočet) tak i na výstupu. Z praktického hlediska má společnost XY podrobněji rozlišeny analytické účty daně na vstupu také podle původu prvotních dokladů na nákupy, služby a investice. Na účetním dokladu v řádku 19 je uvedena částka neuplatněné výše. Ta se skládá ze změny odpočtu ročního vypořádání a neuplatněného odpočtu daně v krácené výši za měsíc prosinec, která se zúčtovává do nákladů. Měsíční obraty všech analytických účtů jsou svedeny k předpisu daňové povinnosti, která

musí souhlasit s částkou uvedenou v řádku 64 vlastní daň. Veškerým sečtením stran daně na výstupu a odečtením daně na vstupu se vypočte vlastní daňová povinnost tak, aby byla zachována rovnost stran MD a D. Odvod daně je vždy zaokrouhlen na celé koruny, a proto se účtuje také zaokrouhlovací rozdíl.

Tab. 4.21 Účetní doklad – zúčtování DPH za prosinec

Řádek ÚD	Účet	MD	D	Název účtu	Řádek DP
1	343010	0	152,27	Daň na vstupu krácená – 10 %	41.
2	343015	0	191 269,24	Daň na vstupu krácená – 15 %	41.
3	343021	0	413 396,82	Daň na vstupu krácená – 21 %	40.
4	343210	0	27,45	Daň na vstupu plně – 10 %	41.
5	343215	0	53 544,29	Daň na vstupu plně – 15 %	41.
6	343360	0	27 055,72	Daň na vstupu plně – investice – 21 %	40.
7	343421	0	50 067,97	Daň na vstupu plně – 21 %	40.
8	343515	0	101 323,70	Daň na vstupu krácená – služby 15 %	41.
9	343521	0	106 786,79	Daň na vstupu krácená – služby 21 %	40.
10	343721	0	31 704,54	Daň na vstupu krácená PDP – 21 %	43.
11	343741	0	5 414,05	Daň na vstupu plně PDP – 21 %	43.
12	343815	46 568,48	0	Daň na výstupu PDP - 15 %	11.
13	343821	1 537 542,34	0	Daň na výstupu PDP - 21 %	10.
14	343910	18,09	0	Daň na výstupu - 10 %	2.
15	343915	338237,43	0	Daň na výstupu - 15 %	2.
16	343921	161 928,43	0	Daň na výstupu - 21 %	1.
17	343929	849,24	0	Daň na výstupu (EU) - 21 %	3.
18	343001	0	1 899 402,00	Daňová povinnost	64.
19	343002	1 065 033,00	0	Neuplatněno při odpočtu	
20	649999	0	2,17	Zaokrouhlovací rozdíl	
Celkem		3 150 147,01	3 150 147,01		

Zdroj: Účetnictví společnosti XY

V následující Tab. 4.22 je celková částka neuplatněné výše daně na vstupu dle povahy rozpuštěna do nákladů. Tato částka určená k rozpouštění je uvedena v řádku č. 1 účetního dokladu na straně D. Změna odpočtu na řádku č. 2 účetního dokladu je přiřazena nákladovému účtu 549050 Ostatní náklady – neuplatněno. Další část neuplatněné výše

v řádku č. 3 je zúčtována jako dodatečný náklad ke spotřebě materiálu. Zbývající část v řádku č. 4 účetního dokladu se zúčtuje přímo do ostatních nákladů na účet 549050, protože nelze určit původ prvotních nákladů.

Tab. 4.22 Účetní doklad – zúčtování neuplatněné výše do nákladů

Řádek ÚD	Účet	MD	D	Název účtu
1.	343002	0	1 065 003,00	Neuplatněno při odpočtu
2.	549050	84 125,00	0	Ostatní náklady – neuplatněno
3.	501xxx	530 566,35	0	Spotřeba materiálu po výdeji – neuplatněno – dodatečné náklady
4.	549050	450 311,65	0	Ostatní náklady – neuplatněno
Celkem		1 065 003,00	1 065 003,00	

Zdroj: Účetnictví společnosti XY

4.8 Kontrolní hlášení v léčebném zařízení

Smyslem zavedení kontrolní hlášení je předcházet daňovým únikům, jelikož systém detekuje řetězec daní na výstupu a na vstupu od různých plátců, a tudíž se zamezuje tvorbě fiktivních dokladů.

Společnost XY má povinnost k řádnému daňovému přiznání za zdaňovací období prosinec zpracovat i kontrolní hlášení. Toto kontrolní hlášení za měsíc prosinec musí společnost podat elektronicky do 25 dnů v následujícím zdaňovacím období. V kontrolním hlášení se stvrzují daňové doklady, které společnost XY povinně musí evidovat. Údaje se vykazují v kontrolním hlášení na základě vystavených a přijatých daňových dokladů (včetně zjednodušených daňových dokladů). Do kontrolního hlášení vstupují daňové doklady uvedené v daňovém přiznání. Nevstupují do kontrolního hlášení daně na vstupu u daňových dokladů uvedených v řádkách 43, 47, 50, 52 a 53, tj. přijatá plnění, u kterých má povinnost společnost XY vyčíslit daň na výstupu a zároveň uplatnit si nárok na odpočet daně, uskutečněná osvobozená plnění a odpočty daně v krácené výši.

Kontrolní hlášení se člení na základní oddíly A, B a C. V oddílu A se uvádějí uskutečněná plnění, v oddílu B přijatá plnění a oddíl C slouží ke kontrole hodnot základů daně v kontrolním hlášení na řádky daňového přiznání za dané zdaňovací období. Oddíl A se dále člení na další pododdíly A.1 – A.5 a oddíl B na pododdíly B.1 – B.3 podle charakteru vkládaných hodnot. Společnost XY za měsíc prosinec plnila data pouze do oddílu A.2, A.4,

A.5, B.1, B.2, B.3 a C. Do A.2 uvedla společnost XY nákup zboží z členského státu, dále pak do oddílu A.4 všechna uskutečněná zdanitelná plnění s hodnotou nad 10.000,- Kč a do oddílu A.5 kumulovaně ostatní uskutečněná zdanitelná plnění s hodnotou do 10.000,- Kč, u kterých není povinnost vystavit daňový doklad. V oddílu B.1 společnost XY uvedla přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, v oddílu B.2 všechna přijatá zdanitelná plnění, u kterých uplatňovala nárok na odpočet daně v hodnotě nad 10.000,- Kč a v oddílu B.3 jsou uvedeny kumulované hodnoty za přijatá zdanitelná plnění, u kterých si uplatnila nárok na odpočet daně v hodnotě do 10.000,- Kč a nevznikla povinnost vystavit daňový doklad.

V níže uvedených tabulkách budou zařazeny stejné příklady jako v daňové evidenci. Tato uskutečněná a přijatá plnění jsou zahrnuta do konkrétních oddílů kontrolního hlášení. Jednotlivé oddíly obsahují předepsané povinné údaje. Jsou to DIČ dodavatelů a odběratelů, evidenční čísla daňových dokladů, datумы povinnosti přiznat daň (DPPD), základy daní a daně dle sazby. U přenesené daňové povinnosti je ještě povinný údaj o kódu režimu plnění, viz příloha č. 7. U oddílů A.5 a B.3 jsou uvedeny pouze kumulativní hodnoty základu daně a daně dle jednotlivých sazeb (základní, první a druhá snížená). Základ daně a daň 1 se vyjadřuje základní sazbou daně, základ daně a daň 2 první sníženou sazbou daně a základ daně a daň 3 druhou sníženou sazbou daně.

Společností XY je zařazen do oddílu A.2 kontrolního hlášení nákup automatické pračky z členského státu EU, viz následující Tab. 4.23. Toto plnění je opisem příkladu z daňové evidence v Tab. 4.4.

Tab. 4.23 Obsahová náplň vybraného příkladu spadající do A.2

Číslo řádku	Identifikace odběratele	Evidenční číslo DD	DPPD	Základ daně 1	Daň 1
1	SK4020152884	2071528823	21.12.2016	4 044,00	849,24

Zdroj: Kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty za společnost XY

V následující Tab. 4.24 je společností XY zařazeno do oddílu A.4 do řádku č.1 prodej elektrické energie a do řádku č.2 prodej ortopedických pomůcek. Tato plnění jsou nad 10 tis. Kč (včetně daně) a některé další údaje jsou převzaty z daňové evidenci Tab. 4.2.

Tabulka 4.24 Obsahová náplň vybraných příkladů spadající do A.4

Číslo řádku	DIČ odběratele	Evidenční číslo DD	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2
1	CZ75090970	785262555	31.12.2016	9 390,00	1 971,90	0,00	0,00
2	CZ15053814	817000365	31.12.2016	0,00	0,00	14 077,00	1 836,63

Zdroj: Kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty za společnost XY

Společnost XY do oddílu A.5 zařadila souhrnně všechna ostatní uskutečněná zdanitelná plnění s hodnotou do 10 tis. Kč včetně daně.

V následující Tab. 4.25 bylo společností XY zařazeno do oddílu B.1 do řádku č. 1 nákup elektrické energie a do řádku č. 2 výměnu oken v bytech dodavatelem stavebních prací v režimu přenesené daňové povinnosti. Tato plnění jsou uvedena v daňové evidenci v Tab. 4.6.

Tab. 4.25 Obsahová náplň vybraných příkladů spadající do B.1

Číslo řádku	DIČ odběratele	Evidenční číslo DD	DUZP	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Kód
1	CZ26385759	91075725	31.12.2016	142 709,00	29 968,89	0,00	0,00	19
2	CZ03902188	817000365	12.12.2016	0,00	0,00	231794,00	34769,10	4

Zdroj: Kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty za společnost XY

V následující Tab. 4.26 jsou společností XY zařazeny do oddílu B.2 do řádku č.1 nákup zdravotní obuvi do prodejny zdravotních potřeb a do řádku č.2 spotřeba vody. Tato přijatá plnění s hodnotou nad 10 tis. Kč jsou uvedeny v Tab. 4.9 a v Tab. 4.10.

Tab. 4.26 Obsahová náplň vybraných příkladů spadající do B.2

Číslo řádku	DIČ odběratele	Evidenční číslo DD	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2
1	CZ85214785	5285235	1.12.2016	17 271,00	3626,91	0,00	0,00
2	CZ85236987	FV163052	31.12.2016	0,00	0,00	30000,00	4500,00

Zdroj: Kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty za společnost XY

Společnost XY do oddílu B.3 zařadila souhrnně všechna přijatá zdanitelná plnění, u kterých si nárokuje odpočet daně s hodnotou do 10 tis. Kč včetně daně.

V Tab. 4.27 se rovnají základy daní v daňovém přiznání s oddíly v kontrolním hlášení za zdaňovací období prosinec 2016.

Tab. 4.27 Kontrolní řádky v oddílu C

Řádek daňového přiznání	Oddíly kontrolního hlášení – celkem základy daně	Základ daně (v Kč)
1	A.4 + A.5 u 21 % DPH	770 997,22
2	A.4 + A.5 u 15 % a 10 % DPH	2 255 764,18
40	B.2 + B.3 u 21 % DPH	2 844 320,03
41	B.2 + B.3 u 15 % a 10 % DPH	2 309 386,05
25	A.1	0,00
10	B.1 u 21 % DPH	7 321 630,03
11	B.1 u 15 % a 10 % DPH	310 456,50
3 + 4 + 5 + 6 + 9 + 12 + 13	A.2	4 044,00

Zdroj: Kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty za společnost XY

4.9 Zhodnocení výsledků

Dle Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, v § 108 a 101 má sledovaný plátcе daně z přidané hodnoty povinnost podat daňové přiznání a přiznat daň, protože uskutečňuje zdanitelná plnění v podobě dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Řádné daňové přiznání je povinen daný plátcе daně podat do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období příslušnému správci daně dle Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění. Dle § 101c a 101e zákona o DPH je povinen sledovaný plátcе daně podat i kontrolní hlášení ve stejné lhůtě jako daňové přiznání, protože za sledované zdaňovací období uskutečnil sledovaný plátcе zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, také i přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku.

Nejdůležitějším rozhodnutím v podmínkách dané společnosti je upřesnit kategorie a definice osvobozených zdravotních služeb dle § 58 zákona o DPH. Důležité je určit ty zdravotní služby, které mají hlavní účel léčení a ochranu zdraví a vyloučit ty, které svou povahou neplní povinnost léčby, ochrany či prevence zdraví. Někdy ale není možné přesně určit, zda se jedná o léčebný cíl nebo chránící lidské zdraví, a proto je těžké aplikovat

ustanovení v zákoně o DPH ke konkrétním činnostem v dané společnosti. Zcela nejednoznačné činnosti se pro určení správné sazby daně z přidané hodnoty posuzují číselným kódem klasifikace produkce (CZ-CPA). Problematické je posouzení nadstandardních služeb a služeb úzce souvisejících s léčbou z důvodu širokého obsahového výkladu vykazovaných výkonů, a poté posouzení a následné zařazení do osvobozených či zdanitelných plnění. Zejména se to týká různých zdravotních a laboratorních vyšetření pro účely stanovení posouzení zdravotního stavu, některé byly poté z osvobozených plnění společností XY vyloučeny. Mezi další vyloučené výkony patří hlavně různé estetické zákroky, odběry krve pro policejní účely či výpisy ze zdravotních dokumentací hospitalizovaných pacientů.

Daná společnost vykazuje ve sledovaném zdaňovacím období v daňovém přiznání v sekci zdanitelná plnění pouze dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu a režim přenesení daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služeb. Do plnění za dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku jsou danou společností zařazovány především plnění nesoucí snížené sazby daně, například za prodej a opravy zdravotních prostředků, za stravovací a ubytovací služby. Ve sledovaném zdaňovacím období byla společností XY nakoupena automatická pračka z jiného členského státu od osoby registrované k dani. Jelikož tato transakce je předmětem daně v tuzemsku, daná společnost má povinnost přiznat daň na výstupu z této transakce. Režim přenesení daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služeb má společnost povinnost použít u přijatých plnění, například u spotřeby elektrické energie nebo u přijatých stavebních prací na zdravotních pavilónech. Režim přenesení daňové povinnosti – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb je ve společnosti XY používán v případě prodeje kovového nebo skleněného odpadu.

Vybraná společnost si může nárokovat odpočet daně pouze ze přijatých zdanitelných plnění od plátců, ze zdanitelných plnění vykázaných u pořízení zboží z jiného členského státu nebo z režimu přenesení daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služeb.

Nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění si ale nelze nárokovat, pokud byla použita k plněním osvobozeným bez nároku na odpočet daně za zdravotní služby dle § 58 zákona o DPH nebo za nájem nemovitých věcí dle § 56a zákona o DPH. Neuplatněná výše nároku na odpočet daně není tudíž v daňovém přiznání v žádném oddílu uvedena. Jedná se především o spotřeby léků, zdravotního materiálu a o služby pro zdravotní oddělení úzce související se zdravotní službou.

Plný nárok na odpočet daně si ale může daná společnost například uplatnit u ortopedických prostředků, u potravin do bufetu nebo u nákupu knih, jelikož jsou jednoznačně

použita pro uskutečněná zdanitelná plnění, u kterých se plně daň z přidané hodnoty odvádí. Na rozdíl jen poměrnou výši nároku na odpočet daně lze uplatnit u přijatých plnění, která jsou použita částečně pro zdanitelná a osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, a tudíž jejich daň na vstupu jsou součástí kráceného odpočtu daně. Jedná se například o spotřebu vody, která je spotřebovávána jak pacienty, zaměstnanci na různých hospodářských střediscích a cizími osobami, a tudíž si lze přijaté zdanitelné plnění za tuto spotřebu vodného a stočného nárokovat pouze v poměrné výši.

Společnost si také nárokuje odpočet daně u režimu přenesení daňové povinnosti – odběratel zboží a příjemce služeb a u pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. U těchto dvou činností si daná společnost může uplatnit nárok na odpočet daně jak v plné, tak i v poměrné výši. V plné výši si nárok na odpočet daně je uplatněn pouze u režimu přenesení daňové povinnosti – odběratel zboží a příjemce služeb, například za stavební úpravy protetického oddělení. Na rozdíl částečný nárok na odpočet daně si vybraná společnost uplatnila jak u režimu přenesení daňové povinnosti – odběratel zboží a příjemce služeb, tak i pořízení zboží z jiného členského státu EU. Jedná se například za spotřebu elektrické energie, jelikož její spotřeba ovlivňována všemi hospodářskými středisky v dané společnosti a spadá do režimu přenesení daňové povinnosti. U pořízení automatické pračky z jiného členského státu EU si společnost nárokovala pouze poměrnou část odpočtu daně na vstupu.

Za sledované zdaňovací měsíc prosinec 2016 dochází k výpočtu části odpočtu daně v krácené výši. Z tohoto důvodu je vyčíslení daňové povinnosti pro danou společnost za dané období nejnáročnější. Nejprve je vyjádřen vypořádací koeficient dle rovnice (2.7). Tento vypořádací koeficient je použit pro následující kalendářní rok jako zálohový koeficient. Ve srovnání s vypořádacím koeficientem za rok 2015 je vypořádací koeficient za rok 2016 nižší. Tudíž vzniká společnosti XY povinnost zkrátit si odpočet daně v tomto zdaňovacím období prosinec o částku, kterou si za celý rok společnost nárokovala na dílčích částkách odpočtu daně v krácené výši více než měla.

Z důvodu náročnosti aplikace zákona o DPH je společností zavedeno velice podrobné analytické členění daně na vstupu a na výstupu, které jí pomáhá se lépe orientovat v jednotlivých typech plnění. Pro lepší orientaci nároku na odpočet daně také bylo danou společností zvoleno členění podle hospodářských středisek nesoucí pouze jeden režim odpočtu daně. Z tohoto důvodu byla zavedena hospodářská střediska v podrobném členění dle jednotlivých činností.

Vlastní daňová povinnost za měsíc prosinec byla vyčíslena na 1 899 402 Kč. Tato hodnota se skládá z daně na výstupu, tj. 2 085 143 Kč, a odpočtu daně, tj. 185 741 Kč. Největší část odvodu je tvořena režimem přenesení daňové povinnosti – odběratel zboží nebo příjemce služeb. Je to z toho důvodu, že v měsíci prosinec došlo k vysoké daňové povinnosti za provedené stavební rekonstrukce, které se ale neodrazily u nároku odpočtu daně. To bylo způsobeno tím, že rekonstrukce byla prováděna na zdravotních pavilónech, které nemají nárok na odpočet daně na vstupu. Činnosti pavilónu totiž patří svou povahou do plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet, proto je zde vysoká celková daň na výstupu u tohoto režimu přenesení daňové povinnosti, ale žádný odpočet daně na vstupu.

Celková částka odpočtu daně je tvořena hodnotou daně na vstupu v plné výši 136 110 Kč a krácené výši 133 756 Kč včetně změny ročního vypořádacího koeficientu -84 125 Kč. Objem daní na vstupu za krácený odpočet činí 1 114 634 Kč a převyšuje hodnotu daní v plné výši, tj. 136 110 Kč. Je to z toho důvodu, že společnost vykazuje daleko více přijatých plnění, u kterých si může nárokovat odpočet daně v poměrné výši.

Daňová povinnost je především ovlivněna režimem přenesení daňové povinnosti na odběratele zboží a příjemce služeb, a proto je celková daňová povinnost ve společnosti XY za zdaňovací období prosinec vysoká.

Jelikož společnost XY byla zřízena za účelem poskytování zdravotních služeb a vykazuje za zdravotními pojišťovnami osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, lze podotknout, že touto specifikací se liší od jiných ostatních daňových subjektů.

Je třeba také zdůraznit skutečnost, že osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně za zdravotní služby jsou hrazeny jak z veřejného zdravotního pojištění, tak i samoplátcí. Zdravotním pojišťovnám jsou danou společnostmi fakturovány jak zdanitelná plnění, tak i osvobozená plnění.

5. Závěr

Předmětem řešení této diplomové práce je praktická aplikace základních principů a pojmů v oblasti daně z přidané hodnoty. Cílem diplomové práce je stanovení daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu v rámci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2016.

V rámci aplikační části byl zvolen léčebně rehabilitační ústav. Jeho odborná činnost je zařazena dle platné legislativy, kdy zásadní vliv na strukturu této společnosti XY má platný zákon o zdravotních službách, pomocí kterého je možné specifikovat zdravotní a nezdravotní výkony vykazované v dané společnosti. Stěžejní oblastí ve zdravotnictví u aplikace daně z přidané hodnoty je správné zařazení jednotlivých výkonů společnosti dle typů plnění. Společností jsou vykazovány za dané sledované období jak osvobozená plnění, tak i zdanitelná plnění. Z pohledu zákona o DPH je společnost plátcem daně z přidané hodnoty. Všechna sledovaná plnění, která jsou součástí daňového přiznání za zdaňovací období prosinec, jsou předmětem daně z přidané hodnoty, jelikož veškerá přijatá nebo uskutečněná plnění v dané společnosti mají místo plnění v tuzemsku a jedná se pouze o dodání zboží, poskytnutí služby nebo pořízení zboží z jiného členského státu v rámci ekonomické činnosti za úplatu.

Nejvýznamnějším plněním pro společnost XY jsou osvobozená plnění, u kterých si nemůže uplatnit nárok na odpočet u přijatých plnění, která se vážou k těmto osvobozeným plněním. Zákon o DPH vymezuje konkrétní podmínky, za nichž jsou v dané společnosti osvobozeny tato plnění. Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně se musí vztahovat pouze a jen k poskytování zdravotní služby vymezené v zákoně o zdravotních službách, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví. Dále jsou osvobozeny i vedlejší služby, bez které nelze osvobozenou zdravotní službu poskytovat. Nejproblematictější je právě posouzení služeb úzce související se zdravotní léčbou.

Také jsou touto společností poskytovány osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně za dlouhodobé nájmy nemovitých věcí. Jedná se o dlouhodobé pronájmy nevyužívaných nebytových prostor nájemníkům a dlouhodobý pronájem bytových prostor zaměstnancům dané společnosti.

Mezi nejvýznamnější zdanitelná plnění v hlavní činnosti patří výroba ortopedických pomůcek a přístrojů a také prodej zdravotnických prostředků. Ostatní zdanitelná plnění jsou zařazena do doplňkové činnosti, kde jsou přesně stanoveny podmínky zařazení do správné sazby daně z přidané hodnoty.

Společnost ve sledovaném období vykazuje daleko více přijatých plnění od plátců, u kterých si může nárokovat odpočet daně v poměrné výši. Je to z toho důvodu, že přijatá plnění jsou použita částečně jak pro zdanitelná, tak i pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, a tudíž jejich daně na vstupu jsou součástí kráceného odpočtu. Jelikož je sestavována daňová povinnost za poslední zdaňovací období v roce 2016, daná společnost má povinnost provést tzv. vypořádání odpočtu daně v krácené výši. Vypořádací koeficient za rok 2016 vyšel nižší než zálohový koeficient pro rok 2016. Z tohoto důvodu, si společnost musela navyšovat vlastní daňovou povinnost o rozdíl mezi částkou, kterou si mohla nárokovat na odpočtech daně v krácené výši dle nového vypořádacího koeficientu za celý kalendářní rok 2016 a částkou, kterou si skutečně nárokovala u části odpočtu daně v krácené výši za celý kalendářní rok 2016. S touto skutečností je spojena nezbytná úprava spočívající, že částka změny odpočtu spolu s neuplatněnou výši v kráceném odpočtu je rozpouštěna dle povahy do nákladů.

Jednotlivé činnosti v dané společnosti jsou zařazeny dle ustanovení zákona do daňového přiznání, kde je zjištěna vlastní daňová povinnost za zdaňovací období prosinec roku 2016. Nejvyšší část odvodu daně na výstupu je ve vybrané společnosti tvořena režimem přenesení daňové povinnosti, z důvodu četných stavebních rekonstrukcí na zdravotních pavilónech. Z tohoto důvodu, společnost vykazuje vysokou povinnost odvést daň na výstupu, ale nemá nárok na žádný odpočet daně na vstupu.

Vybraná společnost má povinnost k daňovému přiznání za zdaňovací období prosinec zpracovat i kontrolní hlášení. Při sestavování kontrolního hlášení klade daná společnost důraz na pečlivé a přesné vykazování jednotlivých údajů v daných oddílech. Jde zejména o přesné zadávání evidenčních čísel daňových dokladů, daňových identifikačních čísel odběratelů a dodavatelů, aby se předcházelo k podání následných kontrolních hlášení.

Ke všem zjištěným skutečnostem lze podotknout, že celková výše daňové povinnosti léčebného zařízení za sledované období je především hlavně ovlivněna režimem přenesení daňové povinnosti a nemožností si uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita k osvobozeným plněním za zdravotní služby či za nájmy nemovitých věcí.

Seznam použité literatury

Odborné knihy:

- [1.]BENDA, Václav a svaz účetních. *Metodické aktuality č. 3 - Daň z přidané hodnoty od 1. 1. 2016*. Hradec Králové: Garamon, 2016. 64 s. ISBN 978-80-87367-65-0.
- [2.]DAŇOVÉ ZÁKONY v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn. Olomouc: ANAG, s.r.o., 2017. 343 s. ISBN 978-80-7554-060-7.
- [3.]GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2016 výklad s příklady*. 12. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2016. 416 s. ISBN 978-80-271-9071-3.
- [4.]HUŠÁKOVÁ, Zdeňka a Martina MATĚJKOVÁ. *DPH ve zdravotnictví, školství a sociálních službách*. Praha: C. H. Beck, 2012. 168 s. ISBN 978-80-7400-438-4.
- [5.]KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňové teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- [6.]PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 644 s. ISBN 978-80-7357-698-1.
- [7.]PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY S KOMENTÁŘEM K 1. 1. 2016*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 807 s. ISBN 978-80-7554-005-8.
- [8.]POPEŠKO, B., NOVÁK, P., TUČKOVÁ, Z., FIALOVÁ, Š., STROUHAL, J. *Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. 220 s. ISBN 978-80-7478-509-2.
- [9.]SVEJKOVSKÝ, J., P. VOJTEK, L. T. ARNOŠTOVÁ a kol. *Zdravotnictví a právo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. 456 s. ISBN 978-80-7400-619-7.
- [10.] ŠUPŠÁKOVÁ, Petra. *Řízení rizik při poskytování zdravotních služeb*. 1. vyd. České Budějovice: PROTISK, s.r.o., 2017. 260 s. ISBN: 978-80-271-9673-9.
- [11.] TRENDOVÁ, Pavla a odbor obecné metodiky. *KLASIFIKACE PRODUKCE (CZ-CPA)*. Praha: Český statistický úřad, 2008. 569 s. ISBN 978-80-250-1738-8.
- [12.] Úplné znění zákona. *DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY*. Ostrava: Sagit, 2016. 272 s. ISBN 978-80-7488-143-5.

Elektronické zdroje a ostatní:

- [13.] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. Inkasa celostátních daňových příjmů v (mld. Kč) [online]. ČNB [10. 3. 2017]. Dostupné z:
http://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.VYSTUP?p_period=12&p_sort=1&p_des=0&p_sestuid=1410&p_uka=1&p_strid=ABA&p_od=200201&p_do=202016&p_lang=CS&p_format=0&p_decsep=%2C
- [14.] OECD. Tax wedge (indicator). [online]. Organisation for Economic [10. 4. 2017]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/czech-republic.htm>
- [15.] PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A PROFESIONÁLŮ. Vývoj DPH od roku 1993 do roku 2013 [online]. Wolters Kluwer ČR [10. 3. 2017]. Dostupné z:
<http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-824-vyvoj-dph-od-roku-1993-do-roku-2013/>
- [16.] ÚČETNÍ KAVÁRNA. Sazby daně z přidané hodnoty [online]. Wolters Kluwer ČR [10. 3. 2017]. Dostupné z:
<http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty/>
- [17.] Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, v platném znění [online]. AION CS ČR [20. 2. 2017]. Dostupné z:
<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-372>

Seznam zkratek

EU	Evropská unie
D	dal
DD	daňový doklad
DIČ	daňové identifikační číslo
DP	daňové přiznání
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPD	datum povinnosti přiznat daň
DUP	den uskutečnění plnění
DUZP	den uskutečnění zdanitelného plnění
Kč	Koruna česká
MD	má dáti
PDP	přenesená daňová povinnost
ÚD	účetní doklad
zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění
zákon o zdravotních službách	Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, v platném znění

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 20.4.2017

Marika Kubdová

.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Zákonné vymezení seznamu zboží, u kterého se použije první snížená sazba daně

Příloha č. 2 – Zákonné vymezení seznamu zboží, u kterého se použije druhá snížená sazba daně

Příloha č. 3 – Zákonné vymezení seznamu služeb, u kterého se použije první snížená sazba daně

Příloha č. 4 – Zákonné vymezení seznamu zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti

Příloha č. 5 – Zákonné vymezení seznamu dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u kterého se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením

Příloha č. 6 – Krácení nároku na odpočet daně a vypořádání odpočtu daně za společnost XY

Příloha č. 7 – Číselník kódů pro kontrolní hlášení u přenesené daňové povinnosti

Příloha č. 1 – Zákoně vymezení seznamu zboží, u kterého se použije první snížená sazba daně

Tab. 1 – Výčet zboží u první snížené sazby daně

Kód nomenklatury celního sazebníku	Název zboží
01-05, 07-23, 25	Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním předpisem ⁷⁰⁾) a krmiva pro zvířata; živá zvířata, semena, rostliny a přísady, obvykle určené k přípravě potravin; výrobky obvykle používané jako doplněk nebo náhražka potravin; voda.
06	Mimo zboží zařazeného do číselných kódů 2203 - 2208 a zboží číselných kódů 0402, 0404, 1901, 2106, které je zahrnuto v příloze č. 3a. Živé dřeviny a jiné rostliny; cibule, kořeny a podobné; řezané květiny a dekorativní listoví.
07-12	Rostliny a semena.
28-30, 40, 48, 56, 61, 62	- Radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika, farmaceutické výrobky - jen určené pro zdravotní služby, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely. Mimo zboží zařazeného do číselných kódů 2843-2846, 2852, 3002, 3003, 3004, 3006, které je zahrnuto v příloze č. 3a.
49	- Knihy, brožury, letáky, prospekty, noviny a časopisy, obrázková alba, obrázkové knihy, předlohy ke kreslení a omalovánky pro děti, hudebniny tištěné či rukopisné, kartografické výrobky všech druhů včetně atlasů, nástěnných map, topografických plánů a globusů; kde reklama nepřesahuje 50 % plochy. Mimo tiskovin plně nebo podstatně určených k reklamě a mimo zboží zařazeného do číselných kódů 4901, 4903, 4904, které je zahrnuto v příloze č. 3a.
01-96	- Zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčbě zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pokud se jedná o zdravotnické prostředky, které lze zařadit do skupin uvedených v oddíle A přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění nebo které jsou uvedeny v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění, s výjimkou zdravotnických prostředků, které jsou zahrnuty v těchto druzích (typech) zdravotnických prostředků oddílů B a C přílohy č. 3: - všechny druhy (typy) zdravotnických prostředků uvedené v oddílu B - tampóny vinuté - vata buničitá - prostředky stomické - deodorační - paruka.
01-96	- Zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčbě zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pokud se jedná o zdravotnické prostředky zhotovené podle předpisu kvalifikovaného zdravotnického pracovníka, kterým tento pracovník vydává individuální návrh charakteristik zdravotnického prostředku určeného k použití pouze pro jednoho konkrétního pacienta.

Kód nomenklatury celního sazebníku	Název zboží
90	- Ortopedické pomůcky a přístroje, včetně berlí, chirurgických pásů a kýlních pásů; dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin; umělé části těla; pomůcky pro nedoslýchavé a jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti, a to pouze zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, pokud jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků.
48, 64, 66, 84, 85, 87, 90, 91	- Zboží pro osobní používání nemocnými ke zmírnění následků nemoci, jež není zdravotnickým prostředkem podle zvláštních právních předpisů, a to: <ul style="list-style-type: none"> - Braille papír - Osobní a kuchyňské váhy s hlasovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby - Psací stroje a stroje na zpracování textu (slovní procesory) upravené k používání nevidomými a částečně vidícími osobami nebo osobami s amputovanou nebo ochrnutou horní končetinou - Elektronické kalkulačky s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby a elektronické počítačové stroje s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby - Počítače speciálně upravené pro nevidomé a částečně vidící osoby s hlasovým nebo hmatovým výstupem nebo hardwarovým adaptérem pro zvětšování písma a obrazu, a jejich jednotky a přídatná zařízení s hlasovým nebo hmatovým výstupem nebo hardwarovým adaptérem pro zvětšování písma a obrazu - Braillovská počítačová tiskárna pro nevidomé a částečně vidící osoby, klávesnice pro nevidomé a částečně vidící osoby a jiné výstupní a vstupní jednotky počítače pro zpracování hmatového písma - Jednotky počítačů a přídatná zařízení k počítačům umožňující jejich ovládání osobami se sníženou jemnou motorikou nebo amputovanými končetinami - Telefony a videotelefony konstruované pro použití neslyšícími osobami - Zvětšovače televizního obrazu pro nevidomé a částečně vidící osoby - Speciální akustické nebo vizuální přístroje pro neslyšící, nevidomé a částečně vidící osoby - Ruční ovládání nožních pedálů, ruční páky, včetně řadicí páky, pro tělesně postižené osoby - Hodinky pro nevidomé a částečně vidící osoby s hmatovým nebo hlasovým výstupem s pouzdem jiným než z drahých kovů a vibrační a světelné hodinky pro neslyšící osoby - Vibrační a světelné budíky pro neslyšící osoby a budíky s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby - Části a součásti těchto výrobků, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému výše uvedenému druhu zboží.
94	- Dětské sedačky do automobilů.
4401	Palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích, otepích nebo podobných tvarech; dřevěné štěpky nebo třísky, piliny a dřevěný odpad a zbytky, též aglomerované do polen, briket, pelet nebo podobných tvarů, určené jako palivo.

Zdroj: Úplné znění zákona o DPH

Příloha č. 2 – Zákonné vymezení seznamu zboží, u kterého se použije druhá snížená sazba daně

Tab. 1 – Výčet zboží u druhé snížené sazby daně

Kód nomenklatury celního sazebníku	Název zboží
0402, 0404, 1901, 2106	Počáteční a pokračovací kojenecká výživa a potraviny pro malé děti.
0801, 1101 až 1106, 1201, 1204, 1206 až 1208, 1212, 1214, 2004, 2005	Mlýnské výrobky, a to: - z obilovin, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 10 - z výrobků, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitolách 8 a 12 - z brambor - ze sušených luštěnin čísla 0713, ze ságy nebo z kořenů nebo hlíz čísla 0714 nebo z výrobků kapitoly 8. - Směsi těchto mlýnských výrobků
1107 až 1109, 1903, 3505	Slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků.
1806, 1901, 2004, 2005, 2103, 2106	Upravené mlýnské výrobky a připravené směsi k přípravě potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku.
2843-2846, 2852, 3002, 3003, 3004, 3006	Radiofarmaka, očkovací látky, léky, kontrastní prostředky pro rentgenová vyšetření, diagnostické reagenty určené k podávání pacientům, chemické antikoncepční přípravky na hormonálním základě - určené pro zdravotní a veterinární služby, prevenci nemocí a léčbu pro humánní a veterinární lékařské účely.
4901, 4903, 4904	Tištěné knihy, obrázkové knihy pro děti; hudebniny, tištěné nebo ručně psané, též vázané nebo ilustrované.
	Mimo zboží, kde reklama přesahuje 50% plochy.

Zdroj: Úplné znění zákona o DPH

Příloha č. 3 – Zákoně vymezení seznamu služeb, u kterého se použije první snížená sazba daně

Tab. 1 – Výčet služeb u první snížené sazby daně

CZ-CPA	Popis služby
	Opravy zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1.
33.17.19	Opravy invalidních vozíků.
36.00.2	Úprava a rozvod vody prostřednictvím sítí.
37	Odvádění a čištění odpadních vod včetně ostatních služeb souvisejících s těmito činnostmi.
38.1	Sběr a přeprava komunálního odpadu.
38.2	Příprava k likvidaci a likvidace komunálního odpadu.
49	Pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel.
49.39.2	Osobní doprava lanovými a visutými drahami a lyžařskými vleky.
50	Vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel.
51	Letecká hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel.
55	Ubytovací služby.
56	Stravovací služby, podávání nápojů, pokud nejsou jako stravovací služby osvobozeny od daně podle § 57 až 59 nebo pokud se nejedná o podání alkoholických nápojů uvedených pod kódy nomenklatury celního sazebníku 2203 až 2208 nebo tabákových výrobků uvedených pod kódy nomenklatury celního sazebníku kapitoly 24.
59.14	Poskytnutí oprávnění vstupu na filmová představení.
81.21.10	Služby čištění vnitřních prostor prováděné v domácnostech.
81.22.11	Služby mytí oken prováděné v domácnostech.
86	Zdravotní péče vymezená číselným kódem klasifikace produkce CZ-CPA 86, pokud není jako zdravotní služba osvobozena od daně podle § 58.
87	Sociální péče, pokud není osvobozena od daně podle § 59.
88.10,88.91	Domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany.
90	Služby spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců, pokud se nejedná o poskytnutí oprávnění k výkonu práva dílo užít a mimo služby nezávislých novinářů, nezávislých modelů a modelek.
90, 91, 93	Poskytnutí oprávnění ke vstupu do muzeí a jiných kulturních zařízení (na kulturní akce a památky, výstavy, do zoologických a botanických zahrad, přírodních rezervací, národních parků, lunaparků a zábavních parků, cirkusů, historických staveb a obdobných turistických zajímavostí).
93.11,	Poskytnutí oprávnění vstupu na sportovní události; použití krytých i nekrytých
93.12	sportovních zařízení ke sportovním činnostem.
93.13	Služby posiloven a fitcenter.
93.29.11	Služby související s provozem rekreačních parků a pláží.
93.29.21	Poskytnutí oprávnění vstupu na ohňostroje, světelná a zvuková představení.
96.03	Pohřební a související služby mimo pohřebních služeb pro zvířata.
96.04	Služby tureckých lázní, saun, parních lázní a solných jeskyní.

Zdroj: Úplné znění zákona o DPH

Příloha č. 4 – Zákonné vymezení seznamu zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti

Tab. 1 – Výčet zboží u režimu přenesení daňové povinnosti

Kód nomenklatury celního sazebníku	Název zboží
2618 00 00	Granulovaná struska (struskový písek) z výroby železa nebo oceli
2619 00	Struska, zpěněná struska (jiná než granulovaná struska), okuje a jiné odpady z výroby železa nebo oceli
2620	Struska, popel a zbytky (jiné než z výroby železa nebo oceli), obsahující kovy, arsen, nebo jejich sloučeniny
3915	Odpady, úlomky a odřezky z plastů
4004 00 00	Odpady, úlomky a odřezky z kaučuku (jiné než z tvrdého kaučuku) a prášky a zrna z nich
4707	Sběrový papír, kartón nebo lepenka (odpad a výmět)
5003 00 00	Hedvábný odpad (včetně zámotků nevhodných ke smotávání, nitového odpadu a rozvlákněného materiálu)
5103 00 00	Odpad z vlny nebo jemných nebo hrubých zvířecích chlupů (včetně nitového odpadu avšak kromě rozvlákněného materiálu)
5103 20 00	Ostatní odpad z vlny nebo jemných zvířecích chlupů
5103 30 00	Odpad z hrubých zvířecích chlupů
5202 00 00	Bavlněný odpad (včetně nitového odpadu a rozvlákněného materiálu)
5202 10 00	Nitový odpad
5505 00 00	Odpad z chemických vláken (včetně výčesků, nitového odpadu a rozvlákněného materiálu)
6310	Použité nebo nové hadry, motouzy, šňůry, provazy a lana z textilních materiálů ve formě zbytků nebo výrobků vyřazených z používání
7001 00 10	Skleněné střepy a jiné skleněné odpady
7112	Odpad a šrot z drahých kovů nebo z kovů plátovaných drahými kovy; ostatní odpad a šrot obsahující drahé kovy nebo sloučeniny drahých kovů, používaný hlavně pro rekuperaci drahých kovů
7204	Odpad a šrot ze železa nebo oceli; přetavený odpad ze železa nebo oceli v ingotech
7404 00	Měděný odpad a šrot
7503 00	Niklový odpad a šrot
7602 00	Hliníkový odpad a šrot
7802 00 00	Olověný odpad a šrot
7902 00 00	Zinkový odpad a šrot
8002 00 00	Cínový odpad a šrot
8101 97 00	Odpad a šrot z wolframu
8102 97 00	Odpad a šrot z molybdenu
8103 30 00	Odpad a šrot z tantalu
8104 20 00	Odpad a šrot z hořčíku
8105 30 00	Odpad a šrot z kobaltu
ex 8106 00 10	Odpad a šrot z bismutu

Kód nomenklatury celního sazebníku	Název zboží
8107 30 00	Odpad a šrot z kadmia
8108 30 00	Odpad a šrot z titanu
8109 30 00	Odpad a šrot ze zirkonia
8110 20 00	Odpad a šrot z antimonu
8111 00 19	Odpad a šrot z manganu
8112 13 00	Odpad a šrot z berylia
8112 22 00	Odpad a šrot z chromu
8112 52 00	Odpad a šrot z thallia
8112 92 21	Odpad a šrot z niobu (columbia); rhenia; gallia; india; vanadu a germania
8113 00 40	Odpad a šrot z cermetů
8548 10	Odpad a zbytky galvanických článků, baterií a elektrických akumulátorů; nepoužitelné galvanické články, baterie a elektrické akumulátory.

Zdroj: Úplné znění zákona o DPH

Příloha č. 5 – Zákonné vymezení seznamu dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u kterého se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením

Tab. 1 – Výčet dodání zboží a poskytnutí služeb u režimu přenesení daňové povinnosti

1. Převod povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.
2. Dodání mobilních telefonů, kterými se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí zařízení vyrobená nebo upravená pro použití ve spojení se sítí, která má licenci, a provozovaná na stanovených frekvencích, bez ohledu na to, zda mají další využití.
3. Dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele.
4. Dodání plynu a elektřiny obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2.
5. Dodání certifikátů plynu a elektřiny.
6. Poskytnutí telekomunikačních služeb.
7. Dodání herních konzolí, tabletů a laptopů.
8. Dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy.
9. Dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů, jiných než v příloze č. 5 a s výjimkou dodání, na která se vztahují zvláštní režimy podle § 90 nebo 92.
10. Dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých bylo České republice prováděcím rozhodnutím Rady povoleno uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Zdroj: Úplné znění zákona o DPH

Příloha č. 6/1 – Výpočet kráceného nároku na odpočet daně a vypořádání odpočtu daně za společnost XY

Tab. 1 – Výpočet kráceného nároku na odpočet daně za rok 2016

Poř. č. příznání	Zdaňovací období	ř.1	ř.2	ř. 25	ř. 46 krácený odpočet	ř. 50	ř. 51 s nárokem	ř. 51 bez nároku	ř. 52 odpočet
1	leden 2016	817 539	2 054 302	0	628 649	26 365 822	0	0	75 438
2	únor 2016	1 195 490	2 460 155	2 952	814 670	26 124 624	0	0	97 760
3	březen 2016	1 087 130	2 418 652	2 211	671 018	27 967 996	0	0	80 522
4	duben 2016	1 133 875	2 219 384	0	874 722	26 924 747	0	0	104 967
5	květen 2016	906 990	2 185 794	45 894	627 247	28 473 819	0	0	75 270
6	červen 2016	958 196	2 193 156	8 966	547 754	27 179 095	0	0	65 730
7	červenec 2016	809 977	2 147 503	4 020	514 483	27 671 710	0	0	61 738
8	srpen 2016	932 926	2 138 610	0	591 371	27 644 778	0	0	70 965
9	září 2016	1 001 234	2 467 040	0	627 992	26 808 493	0	0	75 359
10	říjen 2016	1 012 978	2 943 849	3 420	636 917	27 853 006	0	0	76 430
11	listopad 2016	895 746	2 349 044	0	763 043	26 982 013	0	0	91 565
12	prosinec 2016	770 997	2 255 764	0	1 114 634	24 084 102	0	0	133 756
	Celkem	11 523 078	27 833 253	67 463	8 412 500	324 080 205	0	0	1 009 500

Zdroj: Zdroj: Vlastní zpracování dle zápisu v účetním deníku společnosti XY

Tab. 2 – Vypořádání odpočtu daně za rok 2016

Jmenovatel koeficientu	=11 523 078 + 27 833 253 + 67 463=	39 423 794,00	Koeficient	0,1100
Číselník koeficientu	=11 523 078 + 27 833 253 + 67 463 + 324 080 205=	363 503 999,00		
Vypořádání za celé období:	celková suma pro krácení nároku na odpočet (ř. 46)			8 412 500,00
	nárok na odpočet (suma krácená vypořádacím koeficientem)			925 375,00
	dosud uplatněné odpočty podle zálohového koeficientu (ř. 52)			1 009 500,00
	rozdíl (záporná hodnota – třeba odvést)			-84 125,00
Postup:	v posledním přiznání za vypořádané období je	ř. 53 položka "Vypořádací koeficient"	0,11	
		ř. 53 položka "Změna odpočtu"	-84 125,00	
	v prvním daňovém přiznání příštího roku je	ř. 52 položka "Koeficient (%)"	0,11	

Zdroj: Vlastní zpracování dle zápisu v účetním deníku společnosti XY

Tab. 1 Číselník kódů pro přenesenou daňovou povinnost

kód	Název	Režim	Datum od	Limit
1	Dodání zlata (plnění podle § 92 b zákona o DPH)	Trvalé použití	1.4.2011	0
3	Dodání nemovité věci, pokud se při tomto dodání uplatní daň (plnění podle § 92d zákona o DPH)	Trvalé použití	1.1.2016	0
4	Poskytnutí stavebních nebo montážních prací (plnění podle § 92e zákona o DPH)	Trvalé použití	1.1.2012	0
5	Odpady a šroty (plnění podle § 92c zákona o DPH)	Trvalé použití	1.1.2012	0
11	Převod povolenek na emise skleníkových plynů (plnění podle § 92 f zákona o DPH)	Dočasné použití	1.1.2015	0
12	Obiloviny a technické plodiny	Dočasné použití	1.4.2015	100000
13	Kovy, včetně drahých kovů	Dočasné použití	1.4.2015	100000
14	Mobilní telefony	Dočasné použití	1.4.2015	100000
15	Integrované obvody a desky plošných spojů	Dočasné použití	1.4.2015	100000
16	Přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat (např. tablety či laptopy)	Dočasné použití	1.4.2015	100000
17	Videoherní konzole	Dočasné použití	1.4.2015	100000
18	Dodání certifikátů elektřiny	Dočasné použití	1.2.2016	0
19	Dodání elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi	Dočasné použití	1.2.2016	0
20	Dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi	Dočasné použití	1.2.2016	0
21	Poskytnutí vymezených služeb elektronických komunikací	Dočasné použití	1.10.2016	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle pokynu k vyplnění kontrolního hlášení DPH